

INDRE SELSKAP

I SELSKAPSRETTSLIG OG SKATTERETTSLIG PERSPEKTIV

Kandidatnr: 388

Veileder: Professor Frederik Zimmer

Leveringsfrist: 25/11-03

Til sammen 17986 ord

24.11.03

Innholdsfortegnelse

1	<u>INNLEDNING</u>	3
1.1	BAKGRUNN	3
1.2	PROBLEMSTILLING	4
1.3	RETTSKILDESITUASJONEN	4
2	<u>INDRE SELSKAP I SELSKAPSRETTLIG PERSPEKTIV</u>	6
2.1	DEFINISJON AV DET INDRE SELSKAP	6
2.1.1	INNLEDNING	6
2.1.2	”SELSKAP”	6
2.1.3	”SOM IKKE OPPTRETER SOM SÅDANT OVERFOR TREDJEMANN”	7
2.2	ANSVARET FOR DET INDRE SELSKAPETS FORPLIKTELSE	10
2.2.1	INNLEDNING	10
2.2.2	ANSVARSFORMEN I INDRE SELSKAP	10
2.3	DELTAKERNE I ET INDRE SELSKAP	12
2.3.1	INNLEDNING	12
2.3.2	ENKELTPERSONER ELLER JURIDISKE PERSONER AV ENHVER ART	13
2.3.3	HOVEDMANNEN	13
2.3.4	STILLE DELTAKER	14
2.3.5	ET STILLE SELSKAP	18
2.4	NÆRMERE OM ET INDRE SELSKAPSFORHOLD	19
2.4.1	STIFTELSE	19
2.4.2	SELSKAPSAVTALE FOR STILLE SELSKAP	21
2.4.2.1	Virksomhetsbeskrivelse	21
2.4.2.2	Selskapskapital/Innskudd	21
2.4.2.3	Eierforhold	22
2.4.2.4	Ansaret for forpliktelsene	23
2.4.2.5	Leieavtale	23
2.4.2.6	Forvaltningen av selskapet	24

2.4.2.7	Overskudd/Underskudd	25
2.4.2.8	Inntreden/Uttreden	25
2.5	REGNSKAPSPLIKT	26
2.5.1	INDRE SELSKAPS REGNSKAPSPLIKT	26
2.5.2	HOVEDMANNENS REGNSKAPSPLIKT	27
3	<u>INDRE SELSKAP I SKATTERETTSLOG PERSPEKTIV</u>	<u>28</u>
3.1	INNLEDNING	28
3.1.1	GENERELT	28
3.1.2	KORT OM DELTAKERLIGNING	29
3.1.3	NETTOMETODEN	29
3.2	FASTSETTELSE AV ALMINNELIG INNTEKT I ET STILLE SELSKAP	30
3.3	FASTSETTELSE AV PERSONINNTEKT I ET STILLE SELSKAP	32
3.3.1	GENERELT OM PERSONINNTEKT	32
3.3.2	BEREGNET PERSONINNTEKT	32
3.3.3	ARBEIDSGODTGJØRELSE	38
3.3.3.1	Innledning	38
3.3.3.2	Skattelovens § 12-2 første ledd litra f	39
3.3.3.3	”Beregnet” arbeidsgodtgjørelse	41
3.3.3.4	Alfred Berg-saken	46
3.4	ARBEIDSGIVERAVGIFT	48
3.5	FASTSETTELSE AV NETTOFORMUE I ET INDRE SELSKAP	49
3.6	SKATTESPØRSMÅL VED STIFTELSE AV ET INDRE SELSKAP	51
3.6.1	REALISASJONSBSKATNING	51
3.6.2	NÆRMERE OM GOODWILL SOM INNSKUDD I ET INDRE SELSKAP	52
3.6.3	STILLE DELTAKELSE I ET ALLEREDE ETABLERT SELSKAP	55
3.7	ENDRINGER I DELTAKERMASSEN	57
3.7.1	SALG AV ANDEL I STILLE SELSKAP	57
3.7.2	INNTREDEN/UTTREDEN OG OPPLØSNING	58
3.7.3	OPPSUMMERING – MULIGHETER FOR SKATTEBESPARELSE?	58
4	<u>AVSLUTNING</u>	<u>61</u>
5	<u>BIBLIOGRAFI OG REFERANSER</u>	<u>63</u>

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Temaet for denne spesialoppgaven er indre selskap - selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann. Nærmere bestemt skal jeg ta for meg sentrale selskapsrettslige og skatterettslige sider ved selskapsformen, og det vil bli rettet særlig fokus på skattereglene. Når dette er sagt, må det presiseres at det ikke er meningen at oppgaven skal være uttømmende for de problemstillinger som kan tenkes å reise seg for indre selskap.

Det er vanskelig å si noe sikkert om omfanget av indre selskap, fordi slike selskap ikke er registreringspliktige i foretaksregisteret,¹ men i ulike medier fokuseres det stadig på selskapsformen. Indre selskap knyttes i medieomtale særlig til liberale og arbeidsintensive yrker som ulike typer rådgivnings-, konsulent-, advokat-, lege-, revisjons- og ulike typer av meglervirksomhet, men den kan forekomme også i andre typer virksomhet. Det er for eksempel pekt på et tilfelle der toppledelsen i et industrikonsern og selskapet som står for den operative drift av konsernet er knyttet sammen i et indre selskap.² I en undersøkelse³ om omfang av indre selskap i Oslo for inntektsåret 1998, kom det frem at antallet var 51 ved Oslo ligningskontor. Samlet omsetning for disse 51 indre selskap var kr. 1,96 mrd., hvilket må karakteriseres som betydelig. I følge Gjems-Onstad⁴ anslår den gruppe som arbeider med indre selskap ved Oslo ligningskontor, at antallet for inntektsåret 2000 var ca. 70 selskaper, mens det

¹ Se Lov om registrering av foretak 21. juni 1985 nr. 78.

² Dagens næringslivs artikkel om Aker RGI Management AS av 8. august 2003, der det fremgår at topplederne i Aker RGI Management AS, selskapet som drifter holdingselskapene i Aker RGI systemet, og Aker RGI Management AS er deltakere i et indre selskap.

³ Rønning m.fl 2000.

⁴ Se Gjems-Onstad, Ole Norsk Bedriftsskatterett, 6. utgave 2003 s. 885.

2001 skal ha vært ca. 95 selskaper. Tallene gir en pekepinn vedrørende omfanget av slike selskaper, men det er viktig å være oppmerksom på mulige feilkilder som kan påvirke tallene begge veier. For det første er det mulig at en del av selskapene blir regnet som indre selskaper uten å være det, og for det andre kan det foreligge ”mørketall” som følge av at selskapsformen ikke er registreringspliktig.

1.2 Problemstilling

Indre selskap fremstår for mange som noe ”mystisk”. Jeg vil derfor først ta for meg en del selskapsrettslige problemstillinger vedrørende indre selskap i del 2. Dette har to formål. For det første å avmystifisere indre selskap, og for det andre å legge forholdene til rette for de skatterettslige problemstillingene i del 3.

I omtalelser av indre selskap fokuseres det stadig på selskapsformen som et ”skattehull”, dvs. et redskap for å kunne oppnå betydelige skattefordeler. I del 3 skal jeg forsøke å finne ut om dette er en korrekt oppfattelse. I denne forbindelse vil det være særlig interessant å finne ut om skatterettslige fordeler er særegne for et indre selskap, eller om de samme fordeler kan oppnås ved bruk av andre selskapsformer.

1.3 Rettskildesituasjonen

Det foreligger få relevante rettskilder for indre selskap. Selskapsloven definerer selskapsformen og inneholder noen særregler i tillegg til de alminnelige bestemmelsene i kapittel 2. Skatteloven inneholder generelle regler om deltakerligning, men ellers ingen spesielle regler for indre selskap. Forarbeidene til lovene gir visse tolkingsbidrag, men fortsatt er mye usikkert. I juridisk teori⁵ er det hevdet at indre selskap både selskaps- og skatterettslig innebærer forsømte problemstillinger. Det er merkelig nok lite rettspraksis om indre selskap, men det finnes noen høyesterettsdommer og noen underrettsdommer. Annen relevant praksis finnes i ligningspraksis, og administrative uttalelser (Lignings ABC) inneholder relevante synspunkter. Selskapsformen er heller

ikke mye omtalt i juridisk teori. Totalt sett må det derfor kunne sies at rettskildesituasjonen ikke er helt tilfredstillende for løsningen av flere av de problemstillinger oppgaven reiser. Det mangler ofte autoritative kilder, og dette medfører at flere av de løsningene som antydes må anses som usikre.

⁵ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 886.

2 Indre selskap i selskapsrettslig perspektiv

2.1 Definisjon av det indre selskap

2.1.1 Innledning

Når flere fysiske eller juridiske personer går sammen for å drive økonomisk virksomhet, er det flere selskapsformer å velge mellom, herunder indre selskap. Det indre selskap legaldefineres i selskapslovens⁶ § 1-2 første ledd litra c. Med et indre selskap menes ”selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann”. Det er selskapsrettslig tradisjon for å definere selskap etter ansvarsformen overfor det enkelte selskaps kreditorer, for eksempel definisjonen av ansvarlige selskap, kommandittselskap og aksjeselskap. Definisjonen av indre selskap kan således sies å være utradisjonell. (Vi skal imidlertid se at det også for indre selskap stilles krav til ansvarsformen.)

2.1.2 ”Selskap”

Et indre selskap er et selskap. Selskapsloven inneholder en legaldefinisjon av selskap i lovens § 1-2 første ledd litra a. Med selskap menes ”virksomhet som nevnt i § 1-1 første ledd”. Definisjonen av selskap er således knyttet opp til selskapslovens alminnelige virkeområde. Det indre selskapet må tilfredstille disse vilkårene for å kunne regnes som selskap, og dermed også som et indre selskap. Definisjonen av indre selskap i § 1-2 første ledd litra c sier ingenting om deltakernes ansvar for selskapets forpliktelser. Dette må derfor utledes av definisjonen av selskap, og betyr at i indre selskap må ansvaret for

⁶ Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av 21. juni 1985 nr. 83 (selskapsloven).

selskapets forpliktelser ligge innenfor de rammer som trekkes opp i § 1-1 første ledd. (Ansvarsformen i et indre selskap er gjort til et eget punkt, se pkt. 2.2.)

Selskapslovens § 1-2 første ledd litra a, jfr. § 1-1 første ledd krever at det må utøves en form for økonomisk virksomhet. Virksomhet kan defineres som en aktivitet av et visst omfang og av en viss varighet.⁷ Det må således foreligge et minste aktivitetsnivå, over en viss tid, for at det skal kunne sies at relevant virksomhet er utøvd. Begrepet virksomhet, slik det er brukt i selskapsloven, omfatter ikke bare aktive handlinger, men også passiv kapitalforvaltning. Begrepet er dermed videre enn det skatterettslige virksomhetsbegrep i skattelovens § 5-30.⁸ Denne virksomheten må dessuten utøves for minst to deltakeres felles regning og risiko, og det er nødvendig at minst én av deltakerne har ubegrenset, personlig ansvar for selskapets samlede forpliktelser, eller at flere deltakere har ubegrenset ansvar for deler av selskapets forpliktelser, som til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser. (Dette innebærer at forekomst av et indre selskap ikke sier noe om deltakernes ansvar, bortsett fra at et indre selskap må ha en ansvarsform som ligger innenfor disse rammene.)

2.1.3 "som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann"

Et indre selskap er et selskap som ikke opptrer som sådant overfor tredjemann. Dette er særegent for indre selskapsforhold,⁹ og må ikke sammenblandes med stille deltakelse. Stille deltakelse betyr at deltakelsen ikke fremtrer utad, og stille deltaker kan forekomme i ulike selskapsformer.

De tredjemenn et indre selskap ikke kan opptre overfor, kan for eksempel være kontraktsmotparter i forretningsmessige forhold, ansatte i det indre selskapets virksomhet, det indre selskapets kreditorer, offentlige myndigheter eller motparter i rettslige tvister for domstolene. Men et indre selskap kan derimot ha plikter overfor kontrollende myndigheter. Et indre selskap har, for eksempel, plikt til å innlevere

⁷ Slik også Woxholth, Geir 1998 s. 34.

⁸ Slik også Aarbakke, Magnus Inntektsbeskatning av stille deltaker (interessent). I: Skatterett 1986 hefte nr. 3. s. 212.

selskapsoppgave, jfr. ligningslovens¹⁰ § 4-9, en mulig regnskapsplikt, jfr. regnskapslovens¹¹ § 1-2 nr. 4, og et subsidiært ansvar for skatt som ikke kan innkreves hos deltakerne, jfr. skattebetalingslovens¹² § 37 nr. 3.

Definisjonen av et indre selskap som virksomhetsutøvende, men likevel ikke opptredende som sådant overfor tredjemann kan synes problematisk. Hvem skal være de ansattes arbeidsgiver, eller hvem skal være ansvarlig for at kontraktsforpliktelser oppfylles?

For ansvarlige selskap, både der deltakerne er solidarisk ansvarlige og der deltakerne er proratisk ansvarlige, og for kommandittselskap, regulerer selskapslovens § 2-1 første ledd disse selskapenes forhold overfor tredjemenn. Bestemmelsen innfører en alminnelig rettssubjektivitet for disse selskapsformer. Med rettssubjektivitet menes at det er selskapet selv, som sådant, og ikke deltakerne, som er subjekt for formuesrettslige rettigheter og forpliktelser, subjekt for forvaltningsrettslige og prosessrettslige posisjoner.¹³

Problemet med et virksomhetsutøvende selskap som ikke skal opptre overfor tredjemann, som er skissert ovenfor, løses eksplisitt i selskapsloven § 2-1 annet ledd første punktum, der det bestemmes at ”i indre selskap skal rettigheter, forpliktelser og partstilling tilregnes deltakerne”. De formuesrettslige rettigheter og plikter, forholdet til offentlige myndigheter, forholdet til saker for domstolene og annen kontakt med tredjemenn skal dermed tilregnes den enkelte deltaker. Dermed opptrer de enkelte deltakerne utad på vegne av det økonomiske fellesskapet selskapsforholdet utgjør. En deltaker kan for eksempel inngå avtale med tredjemann, slik at det indre selskaps økonomiske virksomhet forpliktes selv om dette fellesskapet som sådant ikke fremtrer utad.

⁹ Se Ot.prp. nr. 47 1984-1985 s. 34.

¹⁰ Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.

¹¹ Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56.

¹² Lov om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven) av 21. november 1952 nr. 2.

¹³ Slik også Woxholth, Geir 1998 s. 78.

Men i de tilfeller der enkelte av deltakerne i det indre selskap er såkalt stille deltakere¹⁴ i selskapslovens forstand, hvilket i praksis gjelder mange indre selskap i dag, gjør loven unntak fra denne ovenfor beskrevne ”gjennomgående” rettssubjektivitet. Ordlyden i lovens § 2-1 annet ledd annet punktum bestemmer at ”dette gjelder likevel ikke stille deltaker”. Dette betyr at i indre selskap med stille deltakere, skal de aktuelle rettigheter, forpliktelser, partstilling for domstolene eller forholdet overfor omverdenen generelt, tilregnes den eller de øvrige deltakerne i selskapsforholdet.¹⁵ At de stille deltakerne ikke tilregnes selskapets rettigheter og forpliktelser har sammenheng med deres begrensede ansvar for selskapsforpliktelsene.

At det indre selskap som sådant ikke skal fremtre utad kan være en grunn til valg av denne selskapsformen. Deltakerne kan for eksempel ønske å samarbeide tett i et selskapsforhold, der virksomhet drives for felles regning og risiko, uten at omverdenen kjenner til selskapsforholdet eller samarbeidet. Men dersom et indre selskap opptrer utad må selskapet rettslig sett bedømmes som et ansvarlig selskap med det tilhørende ubegrensede ansvar for deltakerne.¹⁶ I juridisk teori er det pekt på ulike omstendigheter som kan medføre at et indre selskap på denne måten går over til å bli et ansvarlig selskap.¹⁷ Det avgjørende synes å være om det indre selskap på en eller annen måte tilkjennegir overfor omverdenen at det fremstår som en selskapsenhet utad. Et slikt tilfelle kan for eksempel foreligge dersom et indre selskap skulle bli meldt til foretaksregisteret i strid med forutsetningene bak det indre selskap, eller at det benyttes brevark, sirkulærer og annonser mv. som tilkjennegir at selskapet opptrer overfor omverdenen, jfr. forarbeidene til selskapsloven.¹⁸

¹⁴ Se nærmere nedenfor pkt. 2.3.4.

¹⁵ Se Ot.prp. nr. 47 1984-1985 s. 37.

¹⁶ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 887.

¹⁷ Se Woxholth, Geir 1998 s. 62, Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 887 og Aarbakke, Magnus. Ansvarlige selskaper og indre selskaper. 5. utg. 1999 s. 23.

¹⁸ NOU 1980:19 s. 108.

2.2 Ansaret for det indre selskaps forpliktelser

2.2.1 Innledning

Det følger av selskapslovens § 2-1 annet ledd at det indre selskap som sådant ikke kan ha ansvar for selskapets forpliktelser. Forpliktelser skal tilregnes den enkelte deltaker, unntatt de stille deltakerne. For et indre selskap blir det dermed kun tale om et deltakeransvar, og selskapslovens § 2-4 annet ledd kommer ikke til anvendelse.

Avgjørende for deltakernes ansvar er hva som skal regnes som selskapsforpliktelser. Disse må skilles fra forpliktelser den enkelte måtte påta seg utenom det økonomiske fellesskap selskapsforholdet representerer (særforpliktelser).

2.2.2 Ansvarsformen i indre selskap

Betegnelsen indre selskap sier ingenting om ansvarsformen som skal gjelde i selskapet. Utgangspunktet, om ikke annet er avtalt, er at en deltaker i et indre selskap ikke har begrenset ansvar for selskapets forpliktelser.¹⁹ Dette følger av selskapslovens § 2-4 første ledd, som bestemmer at ansvaret er ubegrenset personlig om ikke annet er avtalt (solidaransvar). Denne hovedregelen om solidarisk ansvar er i samsvar med den alminnelige ulovfestede obligasjonsrettslige hovedregel i norsk rett.²⁰ Det materielle innholdet i det solidariske ansvaret er at selskapskreditor kan velge hvem som skal gjeldsfølges av deltakerne, og at alle hefter fullt ut for forpliktelsene. Men den endelige fordeling vil følge av regressomgangen, jfr. selskapsloven i § 2-5.

Deltakernes deklarasjon, solidarisk ansvar i et indre selskap forutsetter at deltakelsen fremtrer utad. Det er således ikke hjemmel i selskapsloven for å ha solidarisk ansvarlige deltakere som "skjulte" deltakere, i motsetning til de begrenset

¹⁹ Slik også Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 887.

²⁰ Se Aarbakke, Magnus 1999 s. 108. For selskapslovens tid var hovedregelen om solidarisk ansvar slått fast av Høyesterett i Rt. 1983 s. 1401, den såkalte "Tøttavangen Hotell, Bondeheim og Kaffistovedommen".

ansvarlige deltakere (stille deltakere). Et indre selskap der det ikke er avtalt noen ansvarsbegrensning vil i ansvarsformen således være likt som et ansvarlig selskap.²¹

Lovens hovedregel er fravikelig, og i praksis avtaler deltakerne i et indre selskap seg ofte bort fra solidaransvaret. Helt fritt med hensyn til valg av ansvarsform står de imidlertid ikke. Definisjonen av det indre selskap setter rammer for aksepterbare ansvarsformer. Definisjonen av indre selskap åpner for begrenset ansvarlige deltakere så lenge minst én deltaker har ubegrenset, personlig ansvar, og det er mulig å avtale at ansvaret skal være ubegrenset men delt mellom alle deltakerne (prorataansvar). Har deltakerne avtalt en annen ansvarsform enn lovens, følger det av lovens § 2-4 fjerde ledd at denne gjelder også overfor godtroende tredjemann.

Det kan for det første avtales et prorataansvar mellom deltakerne. Deltakerne vil fremtre utad (i motsetning til selskapsforholdet som sådant) og de vil hefte ubegrenset for hver sin del av selskapsforpliktelsene, men likevel ikke være ansvarlige for mer enn sin brøkdel. Ansvarsformen vil være lik det ansvarlige selskap med prorataansvar.

For det andre kan det avtales at en av deltakerne skal ha ubegrenset ansvar, og én eller flere skal være stille deltakere,²² med begrenset ansvar med en fastsatt sum, men slik at den stille deltakelse ikke fremtrer utad. I et slikt selskap skal verken den stille deltakelse fremtre utad eller selskapet som sådant opptre utad. Stille deltakelse kan etableres i ulike selskaper, blant annet indre selskap. I et indre selskap som består av en eller flere stille deltakere, vil således bare den som er ubegrenset ansvarlig opptre utad. Ansvarsformen vil være lik et kommandittselskap.

For det tredje blir det spørsmål om det i et indre selskap vil kunne avtales at det i tillegg til en ubegrenset ansvarlig deltaker kan være deltakere med begrenset ansvar, men som opptre utad (deltakelsen, ikke selskapsforholdet som sådant) mot omverdenen og dermed ikke er stille deltakere. Utgangspunktet er at deltakerne i et indre selskap fremtrer utad, og det er i slike tilfelle nok at minst én av deltakerne er ubegrenset, personlig ansvarlig. Definisjonen av indre selskap ser dermed ut til å åpne for en slik ansvarsform.

²¹ Slik også Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 888.

Jeg mener imidlertid at en slik ansvarsform må utelukkes. Hvis selskapsforholdet fremtrer utad vil det være et kommandittselskap, men denne konstruksjonen passer etter min mening ikke for indre selskap der selskapet ikke opptrer utad. Gode grunner taler for at de deltakerne som fremtrer utad er ubegrenset ansvarlige for selskapsforpliktelsene som tilregnes dem, jfr. selskapslovens § 2-1 annet ledd, slik de vil være ved solidarisk ansvar og prorataansvar. Hensynene bak selskapslovens regler om stille deltakelse i ulike selskapsforhold, syntes å bygge på et resonnement om at stille deltakelse og begrenset ansvar er tillatt nettopp fordi deltakelsen ikke skal fremtre utad. Selskapskreditor bør kunne stole på at deltakerne som fremtrer utad er ubegrenset ansvarlige. Det er for eksempel derfor det er mulig med stille deltakelse i et ansvarlig selskap, som per definisjon bare kan bestå av deltakere med ubegrenset ansvar. Gjems-Onstad²³ syntes i sin fremstilling også å utelukke slik begrenset deltakelse som fremtrer utad.

Ansvarsforholdene i et indre selskapsforhold kan variere fra avtale til avtale. Det er imidlertid i praksis, ”ansvarsmodellen” der én deltaker har ubegrenset ansvar for selskapsforpliktelser, og der én eller flere andre deltakere har begrenset ansvar uten å fremtre utad,²⁴ som er den mest vanlige.

2.3 Deltakerne i et indre selskap

2.3.1 Innledning

Selskapslovens § 2-2 fastslår hvem som kan være deltakere i de selskap som reguleres av selskapsloven, herunder det indre selskap. Utgangspunktet er at enhver fysisk eller juridisk person kan være deltaker i et indre selskap.

²² Se nedenfor om stille deltaker pkt. 2.3.4.

²³ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 887-888.

2.3.2 Enkeltpersoner eller juridiske personer av enhver art

En deltaker i et indre selskap kan for det første være en enkeltperson, herunder en fysisk person eller et enkeltmannsforetak. De alminnelige regler vil være avgjørende for om umyndig eller sinnssyk person kan være deltaker.

Også ulike typer av juridiske personer kan være deltaker i et indre selskap. Det følger av ordlyden i § 2-2 første ledd at juridiske personer av ”enhver art” kan være deltakere i et indre selskap. Dette kan for det første være et aksjeselskap/allmennaksjeselskap. I slike tilfelle vil et selskap med begrenset ansvar kunne bli personlig ansvarlig i selskapslovens forstand. Det må her skilles mellom det personlige ansvar aksjeselskapet påtar seg, og det upersonlige ansvaret som aksjonærene i aksjeselskapet har. Andre eksempler på juridiske personer som deltakere kan være ulike organisasjoner, stiftelser, boer eller offentlige institusjoner.

I det følgende skal noen vanlige deltakere i et indre selskap beskrives nærmere, hovedmannen og stille deltaker. Begrepet ”stille selskap” vil også bli presentert.

2.3.3 Hovedmannen

Uttrykket hovedmannen defineres ikke i selskapsloven, eller i noen annen lov. Begrepet er likevel stadig brukt i både juridisk teori²⁵ og rettspraksis²⁶ vedrørende indre selskap. Det har på denne måten utviklet seg en festnet bruk, og utviklingen i rettspraksis og teori har medført at det i dag er nokså klart hva som menes med begrepet.

Med hovedmannen menes den deltaker som virksomheten utøves gjennom. Hovedmannen vil kunne være deltaker i et indre selskap, og som ledd i virksomhetsutøvelsen fremtre overfor tredjemann, jfr. § 2-1 annet ledd første punktum.

²⁴ Et stille selskap.

²⁵ Se i denne forbindelse Aarbakke, Magnus 1986 og Woxholth, Geir 1998 s. 61.

²⁶ Se Utv. 2002 s. 859 (Oslo tingrett). Saken gjaldt fastsettelse av personinntekt for stille deltakere i et indre selskap, der Alfred Berg ASA var hovedmann. Begreper brukes i dommen uten at det blir nærmere presisert, og dette skyldes at begrepet har et utviklet, fast innhold.

Men en hovedmann med stille deltakere kan også eksistere uten at det er etablert et indre selskap (se nedenfor pkt. 2.3.4), for eksempel et aksjeselskap som hovedmann og investorer i form av stille deltakere.

Hovedmannens rolle i et indre selskapsforhold er å opptre utad på vegne av det indre selskapet, uten at det fremkommer at det i realiteten er det økonomiske fellesskapet selskapsforholdet representerer som opptrer. Det indre selskapets kreditorer vil således kunne kreve hovedmannen for oppfyllelse av kontraktsforpliktelser siden det er denne som har opptrådt utad, og de ansatte i selskapets virksomhet være ansatt hos hovedmannen, slik at hovedmannen må følge den til enhver tid gjeldende arbeidsmiljølovgivning som gjelder for ansettelsesforhold generelt. Også formuesgodene til vil tilregnes hovedmannen, for eksempel inntektsstrøm, leiekontrakter, grunnbokshjemler, immaterielle rettigheter osv.

2.3.4 Stille deltaker

Historisk har indre selskap og stille deltakelse ofte blitt sammenblandet.²⁷ Selskapsloven innebar imidlertid en avklaring av forholdet mellom stille deltaker og indre selskap ved lovens definisjoner av begrepene.

I motsetning til begrepet hovedmannen, er begrepet stille deltaker legaldefinert i selskapslovens § 1-2 første ledd litra d. En stille deltaker er etter lovens ordlyd en ”deltaker i et selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal fremtre utad, og at deltakeren bare skal ha begrenset ansvar med en fastsatt sum.”

Det må ligge avtale til grunn for den stille deltakelse, jfr. den deklatoriske hovedregel om ubegrenset ansvar i selskapslovens § 2-4 første ledd. Men foreligger først stille deltakelse gjelder det særlige regler med hensyn til virkningen overfor tredjemann. I et indre selskap med stille deltakere, gjelder det begrensede ansvar for stille deltakere også overfor godtroende tredjemann, jfr. selskapslovens § 2-4 fjerde ledd. Og foreligger stille

deltakelse i et registreringspliktig selskap, får ansvarsbegrensningen virkning overfor selskapskreditorene uten registrering, jfr. selskapsloven § 2-4 tredje ledd.

Stille deltakelse kan forekomme i alle selskapsformene som reguleres av selskapsloven, herunder ansvarlige selskap, kommandittselskap og det indre selskap. Definisjonen av stille deltaker er generell for selskap i selskapslovens forstand. Men ut fra ordlyden i lovens definisjon av ansvarlige selskap, skulle en derimot tro at det ikke skulle være mulig at et slikt selskap hadde deltakere som ikke fremtrer utad og som bare er ansvarlig for selskapsforpliktelser med en begrenset sum. Selskapslovens definisjon av ansvarlige selskap angir at alle deltakerne må ha ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller delt. Ordlyden i lovens definisjon av kommandittselskap og indre selskap åpner motsetningsvis for at noen deltakere kan ha bergrenset ansvar. Dette kunne tolkes som at stille deltakelse, per definisjon, kun var mulig i selskaper der det åpnes for blandet ansvar. Men en samstemt juridisk teori²⁸ har lagt til grunn at stille deltakere kan forekomme også i ansvarlige selskap. Grunnen til dette er, som det fremgår av definisjonen av stille deltaker, at deltakelsen ikke skal fremtre utad. Selskapets kreditorer kan fortsatt stole på at de av deltakerne som fremtrer utad i et ansvarlig selskap hefter ubegrenset (delt / udelt) for selskapsforpliktelsene. Ansvarlige selskap har som kjent ingen bundet selskapskapital, slik at selskapskreditorene er avhengig av søkegode deltakere. Selskapskreditorene skal ikke vite om stille deltakelse, og dermed må definisjonen av ansvarlige selskap tolkes utvidende slik at også stille deltakere kan inngå i et slikt selskapsforhold.

Mer tvilsomt har det tidligere vært om det kan være stille deltaker i et aksjeselskap/allmennaksjeselskap,²⁹ uten at det dermed etableres et nytt indre selskap. Spørsmålet om en stille deltaker kan delta i et aksjeselskap uten at et nytt indre selskap anses etablert, er egentlig et spørsmål om det i aksjeselskap kan tenkes tilført egenkapital som ikke skal regnes som aksjekapital eller overkurs.³⁰

²⁷ Slik også Harry A. Veum og Vegard Kristiansen, Hybridfinansiering av aksjeselskaper - Høyesteretts dom i "banksakene" Rt. 2001 s. 851 Skatterett 2002 nr. 2 s. 128 (Veum/Kristiansen 2002)

²⁸ For eksempel Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 893, Zimmer/BAHR Bedrift, selskap og skatt 2000 s. 480 (Zimmer/BAHR 2000) eller Woxholth, Geir 1998 s. 63.

²⁹ Se Gjems-Onstad, Ole Norsk Bedriftsskatterett, 5. utgave s. 749.

³⁰ Se Veum/Kristiansen 2002 s. 132.

Aksjelovene har ingen bestemmelser om stille deltakelse. Selskapslovens definisjon av stille deltaker knytter denne til "selskap", og i selskapsloven defineres selskap på en slik måte at aksjeselskap faller utenfor.

Rt. 2001 s. 851 "Banksakene" er relevant for problemstillingen. Dommen gjaldt den skatterettslige behandlingen av såkalt preferansekapital som Kredittkassen og DnB fikk tilført under bankkrisen, nærmere bestemt om denne tilførselen skulle regnes som en fordel vunnet ved bankenes virksomhet, og dermed skattepliktig inntekt. Retten kom til at tilførselen av preferansekapital skatterettslig måtte behandles som aksjeinnskudd, og at det dermed ikke forelå noen skattepliktig fordel for bankene. Retten kom også med uttalelser som er av interesse for den problemstillingen som behandles her. Staten hadde anført at "tilførsel av egenkapital i et aksjeselskap i første rekke skjer ved innbetaling på aksjer. I tillegg kan et aksjeselskap ha egenkapital som skriver seg fra vederlagsfri formuesoverføring, eksempelvis konsernbidrag, aksjonærbidrag og offentlig støtte; dessuten fra overskudd av virksomheten. Andre former for kapitaltilførsel utgjør ikke egenkapital." Førstvoterende kom til at statens syn om at annen kapitaltilførsel ikke kan regnes som egenkapital "ikke har støtte i vanlig rettsoppfatning", og at det etter vanlig oppfatning må "finne sted en klassifisering på grunnlag av en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet for å fastlegge om likheten er størst med gjeld eller egenkapital". Deretter konkluderer hun med at "egenkapitalen i et aksjeselskap kan være sammensatt av annen kapital enn den staten har godtatt, og kan ikke se at det vil være i strid med aksjelovens system." Jeg slutter meg til Veum/Kristiansen som tolker uttalelsen som at "aksjelovene ikke uttømmende regulerer hva som kan regnes som innskutt egenkapital i et aksjeselskap", og at det kan tenkes "egenkapitalklasser som eies av andre enn aksjonærene." (Et spørsmål er om dette får betydning for de lovpålagte skønnsmessige vurderinger av forsvarlig egenkapital, jfr. aksjeloven § 3-4, og om utdelingsadgangen, jfr. aksjeloven § 8-1 fjerde ledd.)

At det kan finne sted stille deltakelse i aksjeselskap, har også støtte i forarbeider og i ligningspraksis. I forarbeidene³¹ uttales det at "en stille deltaker kan imidlertid også

³¹ Se Ot.prp. nr. 35 1990-91

delta i andre selskapsformer, for eksempel i aksjeselskap”. Og likeledes tar ikke lignings ABC noe forbehold mot AS/ASA når det uttales at ”opptak av stille deltaker ikke medfører etablering av et nytt selskap”. Konklusjonen blir dermed at det i norsk rett er mulig å være stille deltaker i et aksjeselskap uten at det dermed må anses for å være stiftet et nytt indre selskap.

Det er i de fleste tilfelle klart om det finnes en hovedmann som et indre selskaps virksomhet utøves gjennom. Det vil imidlertid kunne oppstå problemer med å bedømme om det ved siden av hovedmannen befinner seg en stille deltaker.³² Stille deltakelse må avgrenses mot passiv kapitalplassering i form av lån. Det må også avgrenses mot en kreditor-, leverandør- eller kundeoposisjon,³³ fordi disse har for fjern tilknytning til kravet om virksomhetsutøvelse for felles regning og risiko.

I høyesterettsdommen, Rt. 1989 side 296 (Platou Investment), tok Høyesterett blant annet³⁴ stilling til spørsmålet om når en interessent kvalifiserer til å være stille deltaker. Problemstillingen var i korte trekk om investorer i et utenlandsk aksjeselskap hadde krav på fradrag for underskudd og avskrivninger. Det avgjørende var om deltakerne måtte anses som stille deltakere eller långivere. (Den skatterettslige posisjon var således avhengig av selskapsrettslige vurderinger.) Førstvoterende tok i dommen utgangspunkt i den konkrete investeringsavtalen der investorene pliktet å tilføre selskapet tilleggskapital. Investeringsavtalen ga uttrykk for at investorenes ansvar var begrenset til kapitalinnskuddet, at det endelige oppgjør for kredittytelsen skulle skje etter at selskapets forpliktelser var gjort opp (ansvarlig lånekapital) og at investorene skulle ha rett til overskudd utregnet på samme måten som for aksjonærene, ved en forholdsmessig fordeling av et eventuelt overskudd etter at gjeld, kapitalinnskudd og aksjekapital var trukket fra. Dessuten hadde investeringsavtalen bestemmelser som ga investorene atskillig medinnflytelse ved forvaltningen av selskapets midler, blant annet ved krav om samtykke for visse disposisjoner, innsyn i regnskaper mv. Retten kom til at investorene måtte anses som stille deltakere.

³² Se Aarbakke, Magnus 1986 s. 212.

³³ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 891.

³⁴ Dommen tar også stilling til om en stille deltaker skal anses for å være medeier i det indre selskap sine eierandeler.

Lignings-ABC 2002 s. 232 uttrykker med grunnlag i ovennevnte dom etter min mening godt hvordan rettstilstanden er med hensyn til grensen mellom långiver ol. og stille deltaker: ”En som bare er långiver til selskapet er ikke stille deltaker (...) Den som har ytet innskudd til et selskap under den forutsetning at kravet til tilbakebetaling skal stå tilbake for øvrige kreditorer, og som vil ha krav på andel av overskudd, og som har medinnflytelse ved forvaltningen av selskapet, anses imidlertid som reell stille deltaker”.

Det har skjedd en utvikling når det gjelder stille deltakelse i indre selskap. Stille deltakere har utviklet seg fra tidligere oftest å være passive investorer med kontantinnskudd i hovedmannens virksomhet, til i dag å ha en langt mer aktiv rolle. I tillegg til å foreta kontantinnskudd, forplikter de seg ofte til å yte arbeidsinnsats i det indre selskaps virksomhet som utøves gjennom hovedmannens opptreden utad, jfr. selskapslovens § 2-1 annet ledd. Dette reiser særlige skatterettslige problemer som jeg skal behandle nedenfor i del 3. Ofte etableres indre selskap med aktive, stille deltakere ved omdanning fra annen organisasjonsform slik at tidligere ansatte i hovedmannen blir deltakere i et indre selskap.

2.3.5 Et stille selskap

Det finnes ingen legaldefinisjon av et stille selskap i selskapsloven, og det er heller ikke en egen selskapsform i selskapslovens forstand. Det er imidlertid anvendt i rettspraksis, for eksempel Rt. 1986 side 58 (Asdahl), og i juridisk teori.³⁵ En mulig definisjon av stille selskap kan være et indre selskap med stille deltakere.³⁶ Stille selskap blir således en undergruppe under indre selskaper, der noen deltakere har begrenset ansvar (stille deltakere). Et stille selskap vil således bestå av hovedmann som virksomheten drives gjennom, og stille deltakere. Ansvarsformen er blandet, dels ubegrenset og dels begrenset. Det gjelder visse særlige bestemmelser for de stille deltakerne,³⁷ men ingen

³⁵ Se Aarbakke, Magnus 1986

³⁶ Slik også Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 890.

³⁷ Se selskapslovens §§ 2-1 (2), 2-3 (1), 2-7, 2-8 (2), 2-23 (1), 2-24 (1), 2-33 (4), 2-37 (4) og 2-41 (4).

særlige regler for et stille selskap som sådant. I juridisk teori er det uttalt om begrepet at ” en slik ordbruk synes imidlertid ikke å ha vunnet frem, og kan derfor komplisere unødvendig”.³⁸

Selv om det ikke gjelder noen særregler for et stille selskap og begrepet bare har terminologisk betydning, oppnår man etter min mening en presisering av indre selskapstyper som er hensiktsmessig ved den skatterettslige behandlingen av indre selskap.³⁹ Både fordi problemstillinger kommer ”på spissen”, og fordi denne typen veldig vanlig i dagens indre selskapsforhold. De indre selskap jeg har sett selskapsavtalene til, er nettopp av denne typen. I et stille selskap vil hovedmannen i praksis alltid være et aksjeselskap, fordi det ubegrensede ansvaret denne formelt sett har dermed i realiteten blir et begrenset ansvar (begrenset til selskapsformuen). De stille deltakerne vil være en enkeltperson eller et aksjeselskap.

Den følgende fremstilling vil omfatte indre selskap generelt, men søkelyset vil stadig rettes mot de stille selskap. Men det som fremkommer i denne sammenheng vil selvfølgelig også kunne gjelde for alle indre selskapsforhold, for eksempel der flere deltakere har ubegrenset, solidarisk ansvar. Terminologisk kommer jeg til å bruke begrepet ”indre selskap” og ”stille selskap” litt om hverandre, men jeg forsøker å reservere ”stille selskap” for de tilfelle dette er av betydning for problemstillingen.

2.4 Nærmere om et indre selskapsforhold

2.4.1 Stiftelse

Stiftelse skjer ved at deltakerne blir enige om opprettelsen av et slikt selskap. Selskapsforholdet bygger således på et avtalegrunnlag der deltakerne i det stille selskap er avtaleparter.

³⁸ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 890.

³⁹ For eksempel bestemmelse av personinntekt.

Et indre selskap skal ikke registreres i Foretaksregisteret⁴⁰ eller Enhetsregisteret⁴¹. Derimot vil deltakerne på selvstendig grunnlag kunne ha plikt og rett til å være registrert i Foretaksregisteret og Enhetsregisteret.

Selskapsloven oppstiller ikke formkrav til stiftelsen av et indre selskap, slik den gjør for stiftelse av ansvarlige selskap og kommandittselskap.⁴² Lovens § 2-3 første ledd krever datert skriftlig selskapsavtale som skal undertegnes, men dette gjelder bare ”i selskap som ikke er indre selskap”. I praksis er imidlertid dette kravet blitt regnet som en formforskrift (dokumentasjonskrav). Et selskap kan være etablert uten at formkravene i første ledd er oppfylte. I juridisk teori er det antatt at det absolutte vilkår for å anse et ansvarlig selskap eller kommandittselskap for å være etablert, er at deltakerne er blitt enige om hovedinnholdet i selskapsforholdet. Dette vil også gjelde for de indre selskap.

For å oppnå de ønskede fordeler av et indre selskap, herunder skatterettslige, må selskapsdeltakelsen være reell. For at dette skal være sannsynliggjort bør det være etablert en skriftlig selskapsavtale. Dette skaper dessuten notoritet mellom partene. En skriftlig selskapsavtale vil også være nødvendig for å avtale andre løsninger enn de som følger av den deklatoriske selskapsloven.

I høyesterettsdommen, Rt. 1986 side 58 (Asdahl), og i lagmannsrettsdommen, Utv. 2001 side 439 (Tveten), var problemstillingen om det forelå et stille selskap / indre selskap slik at skatterettslige fordeler kunne oppnås. Førstvoterende uttalte i ”Asdahl” at siden et stille selskap var en særegen selskapsform som i meget liten grad kommer til syne utad var det ”spesielt påkrevet at det på annen måte kan ettervises at selskaps- eller interessentskapsstiftelsen er reell. Dette må særlig gjelde i et tilfelle som det foreliggende der det påstås at det har skjedd en endring i den selskapsform virksomheten har vært drevet under, uten at endringen innebærer noen forskjell for deltakerne og deres økonomiske stilling i virksomheten.” Videre uttales det at ”det må stilles strenge krav til bevisene”. I ”Tveten” uttales det at det er ”særlig viktig at det på

⁴⁰ 1985 Lov om registrering av foretak 21. juni 1985 nr. 78 § 2-1 første ledd nr. 3. Bestemmelsen må tolkes innskrenkende for selskap som ikke opptrer utad.

⁴¹ 1994 Lov om Enhetsregisteret 3. juni 1994 nr. 15 § 4 første ledd litra b.

⁴² Se selskapslovens §§ 2-3,3-2 og 3-3.

annen måte kan ettervises at det foreligger en reell selskapsavtale”, og at det var skattyter som måtte ”fremskaffe det faktiske grunnlaget for å sannsynliggjøre at han hadde lidt tap i egenskap av stille interessent.” I praksis et indre selskapsforhold være tuftet på et omfattende avtaleverk. I det følgende er temaet innholdet i en slik selskapsavtale.

2.4.2 Selskapsavtale for stille selskap⁴³

2.4.2.1 Virksomhetsbeskrivelse

Selskapsavtalen vil normalt inneholde en beskrivelse av hvilken virksomhet som skal utøves i selskapet, eller ”selskapets formål”, sml. selskapsloven § 2-3 annet ledd litra c. Formålet i et indre selskap der hovedmannen er et aksjeselskap som driver med aksjemegling, og noen sentrale meglere opptrer som stille deltakere i en felles virksomhet med aksjeselskapet, vil for eksempel kunne være at det indre selskap skal utøve næringsvirksomhet gjennom meglerselskapet som opptrer utad som hovedmann. Dersom selskapsforholdet bare skal omfatte deler av hovedmannens virksomhet, vil dette bestemmes eksplisitt, og det vil presiseres hvilke deler av hovedmannens virksomhet som skal inngå i selskapsforholdet. Det vil også ofte bli redegjort for bakgrunnen til selskapsstiftelsen, for å sannsynliggjøre selskapsforholdets realitet.

2.4.2.2 Selskapskapital/Innskudd

Også selskapskapitalen bestemmes i en typisk selskapsavtale, og i denne sammenheng størrelsen på de innskudd som skal gjøres av den enkelte deltaker. Deltakerne kan fritt avtale hva slags innskuddsforpliktelse den enkelte deltaker skal ha i selskapet. En innskuddsforpliktelse kan for eksempel bestå av penger, realobjekter som eiendom eller driftsmidler, goodwill (forretningsverdi) eller arbeidsinnsats ved at det avtales at en

⁴³ Det er selskapsavtaler for slike indre selskap jeg har sett i praksis, men mye av det som beskrives vil selvsagt også være innhold i selskapsavtaler for andre typer indre selskap.

stille deltaker for eksempel skal skyte inn fremtidig arbeidsinnsats. Det er for eksempel ikke uvanlig at hovedmannen stiller den virksomheten som denne har utøvet til disposisjon for det stille selskap, og de stille deltakerne skyter inn arbeidsinnsats og kapital.⁴⁴ Ofte er det dessuten ikke plikt for stille deltakere til å innbetale mer enn en brøkdel av innskuddsforpliktelsen ved stiftelsen, i motsetning til lovbestemte⁴⁵ krav for kommandittister. I slike tilfelle vil tidspunktene og størrelsen for den enkelte deltaker innskuddsplikt presiseres i avtalen. Det kan for eksempel avtales at hovedmannen skal bidra med sin aksjekapital og overkursfond, mens den enkelte stille deltaker bidrar med en innskuddsforpliktelse og en arbeidsforpliktelse. Forholdet mellom innskuddene vil som regel også tilsvare eierforholdene.

2.4.2.3 Eierforhold

Eierandelene i selskapet vil også angis i selskapsavtalen. Et indre selskap er ikke et eget rettssubjekt, jfr. selskapslovens 2-1 annet ledd, og har ingen selskapsmasse som skal holdes atskilt fra hovedmannen, jfr. selskapslovens § 2-7.⁴⁶ Eiendelene som omfattes av selskapsforholdet eies formelt av hovedmannen, og det er denne som reelt sett utøver eierrådighet over eiendelene.⁴⁷ For eksempel vil grunnbokshjemmel eller leiekontrakten til lokalene selskapet driver sin virksomhet fra stå i hovedmannen navn, og tilsvarende vil løsøre fremstå som hovedmannens eiendom. Følgelig kan både hovedmannens særkreditorer og det indre selskapets kreditorer gis utlegg i eiendelene, og de samme eiendelene vil inngå i et eventuelt konkursbeslag hos hovedmannen. Men de eiendelene som fremstår som hovedmannens, tilhører likevel det økonomiske fellesskap det indre selskapet representerer om de er innskutt eller ervervet/opptjent der.

På grunn av at rettigheter og forpliktelser tilregnes hovedmannen i et stille selskap har det tidligere vært diskutert hvorvidt en stille deltaker skal anses som medeier i selskapets eiendeler, eller om den stille deltaker bare har rett til overskudd. Denne

⁴⁴ Se for eksempel selskapsavtalen i Alfred Berg Norge Indre selskap, slik den var i inntektsårene 1996 og 1997, og fremkommer i Oslo tingrett sin avgjørelse i Utv. 2002 s. 859.

⁴⁵ Se selskapslovens § 3-5.

⁴⁶ Se Aarbakke 1986 s. 214.

problemstillingen skal behandles under del 3, fordi løsningen har betydning for de skatterettslige reglene om realisasjon av selskapsandeler.

2.4.2.4 Ansvar for forpliktelsene

Under pkt. 2.2.2 så vi at det kan forekomme ulike ansvarsformer, avhengig av hva som er bestemt i selskapsavtalene. Det avtales ofte at ansvaret for selskapsforpliktelsene innad skal tilsvare den enkeltes innskuddsforpliktelse, som igjen vanligvis ligger til grunn for den enkeltes eierandel. Utad er det hovedmannen i det stille selskap som vil tilregnes selskapets forpliktelser, jfr. selskapslovens § 2-1 annet ledd. De stille deltakerne fremtrer ikke utad, og hefter bare med en begrenset sum for selskapets forpliktelser.

Ved å organisere selskapet som et stille selskap, med et aksjeselskap som hovedmann, vil det i realiteten oppnås en ansvarsbegrensning til tross for at definisjonen av indre selskap krever at minst en av deltakerne skal ha ubegrenset ansvar. Dette er en av grunnene til at stille selskap er hyppig forekommende.

2.4.2.5 Leieavtale

Det er ikke uvanlig at selskapet ikke har egne driftsmidler, fordi dette har skattemessig betydning ved inntreden/uttreden. Derfor vil selskapsavtalene ofte inneholde en leieavtale, der det avtales at selskapet skal leie hovedmannens driftsmidler. Det vil i denne sammenheng måtte avtales en leie for driftsmidlene som tilfredsstiller armlengdeprinsippet.⁴⁸

⁴⁷ Se Aarbakke, Magnus. Inntektsbeskatning av stille deltaker (interessent). I: Skatterett 1986 hefte nr. 3. s. 214.

⁴⁸ Se nærmere om dette prinsippet i del 3 av oppgaven.

2.4.2.6 Forvaltningen av selskapet

Forvaltningen er tillagt selskapsmøtet, som det øverste organ og myndighet.

Utgangspunktet er at samtlige deltaker, utenom stille deltakere, er medlemmer av selskapsmøtet, jfr. lovens § 2-8 annet ledd annet punktum. Begrunnelsen for at stille deltakere ikke er en del av selskapsmøtet kan være at den stille deltakers ansvar er begrenset til en fastsatt sum (innskuddet), at deltakelsen ikke fremtrer utad, at virksomheten drives gjennom hovedmannen slik at den stille deltaker nærmest regnes som en investor, og at det derfor er lite naturlig at denne skal ha den myndighet som medlem av selskapsmøtet innebærer.

Det kan reises spørsmål om denne regelen passer for de ”moderne” indre selskapene, der de stille deltakerne ofte har en mer aktiv og sentral rolle enn tidligere. Derfor er det ikke uvanlig å forsøke å sikre de stille deltakerne innflytelse. En hyppig forekommende måte å sikre de stille deltakere innflytelse er å avtale at de stille deltakerne har rett til å utpeke et visst antall av styremedlemmene i hovedmannen, og at det er hovedmannens styre som forvalter det indre selskap. Dette kan gjennomføres ved en aksjonæravtale⁴⁹ mellom et flertall av hovedmannens aksjonærer og deltakerne i det stille selskap, eller ved en vedtektsbestemmelse.

En annen måte å sikre en stille deltaker innflytelse på i det stille selskapet er avtale at selskapet skal ha et styre, jfr. selskapsloven § 2-13 første ledd, eller at selskapet skal ha daglig leder, jfr. § 2-18 første ledd, og la en stille deltaker inneha ett av disse vervene. Men i slike tilfelle opptreer den stille deltaker som privatperson og ikke i egenskap av å være stille deltaker.

Det er vanlig at en selskapsavtale inneholder ulike plikter for de stille deltakerne, herunder en plikt til å avstå fra konkurrerende virksomhet, og dessuten gjerne en generell bestemmelse om forbud mot illojal opptreden. Dette skyldes at selskapslovens

⁴⁹ En aksjonæravtale kan defineres som en avtale mellom nåværende eller potensielle aksjonærer, eller mellom disse og tredjemann om utøvelse av aksjonærrettigheter i selskapet.

§ 2-23 første ledd som inneholder en bestemmelse om konkurranseforbud for deltakere i selskap som reguleres av selskapsloven, ikke gjelder for stille deltakere jfr. lovens § 2-23 første ledd annet punktum. Denne regelen passer også dårlig i de moderne indre selskap, med aktive stille deltakere med kjerneverdi for selskapet (for eksempel et aksjemeglerselskap). Tidligere hadde stille deltakere så tilbaketrukne roller at begrunnelsen for lojalitetsplikten ikke slo til,⁵⁰ de var ofte passive investorer i hovedmannens virksomhet.

2.4.2.7 Overskudd/Underskudd

En selskapsavtale omfatter også vanligvis en fordelingsnøkkel av virksomhetens overskudd eller underskudd. Det følger av selskapslovens § 2-25 første ledd at overskudd og underskudd som den deklarasjoniske hovedregel skal fordeles likt mellom deltakerne. Overskudd/underskudd kan for eksempel avtales fordelt etter brøk som tilsvarer den enkeltes eierandel i selskapet, eller skjevdeles i forhold til eierandel.

2.4.2.8 Inntreden/Uttreden

Det er vanligvis ikke meningen at et stille selskap skal bestå av en konstant deltakermasse. Bestemmelser om både inntreden og uttreden er derfor ofte fastsatt i avtalen. I de tilfelle der selskapet faller utenfor delingsmodellen, fordi to tredjedelskravene ikke er oppfylte og dette er en planlagt disposisjon, vil selskapsavtalen kunne inneholde en bestemmelse om at i stedet for ordinær inntreden, skal de stille deltakerne heller overdra andeler til nye deltakere. Dermed unngås den situasjon, at den passive hovedmanns eierandel ”vannes ut”, med den følge at det stille selskapet kan bli delingspliktig.

⁵⁰ Slik også Woxholth, Geir 1998 s. 149.

2.5 Regnskapsplikt

2.5.1 Indre selskaps regnskapsplikt

Et indre selskap er ikke et eget rettssubjekt, jfr. selskapsloven § 2-1 annet ledd.

Tidligere ble det regnet som en konsekvens av denne bestemmelsen at det indre selskap, herunder stille selskap, ikke skulle ha regnskapsplikt.⁵¹ Jeg vet at det i et stort stille selskap, er blitt operert med felles regnskap for hovedmannen og det indre selskap, og dette er noe skattemyndighetene har reagert på og krevd endret. Et stille selskap skal ha egne regnskap.

Det følger av regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 at indre selskap som hovedregel er regnskapspliktige, og dette må ses som et unntak fra hovedregelen om at det indre selskap ikke kan ha plikter, jfr. lovens § 2-1 annet ledd. Det er imidlertid i regnskapsloven § 1-2 nr. 4 gjort unntak når fire kumulative vilkår er oppfylt. Selskapet må ha mindre enn fem millioner i salgsinntekt, færre enn fem ansatte, færre deltakere enn fem og ingen av deltakerne må ha begrenset ansvar. I et stille selskap vil hovedmannen som regel være et aksjeselskap, og dermed vil ikke unntaket komme til anvendelse.

I resultatregnskapet til det stille selskapet føres bare inntekter og kostnader som gjelder selskapsdeltakelsen, og ikke den del av hovedmannes virksomhet som eventuelt ikke omfattes av det stille selskap. I balansen vil "aktiva-siden" angi hva slags eiendeler selskapet har, og tilsvarende vil balansens "passiva-side" angi selskapets gjeld og egenkapital. Innskudd som er gjort i det stille selskapet vil antagelig føres som innskutt egenkapital.⁵²

Det er imidlertid for indre selskap gjort unntak for plikten jfr. regnskapslovens § 8-2, til å sende årsregnskapet, årsberetningen og revisjonsberetningen til Regnskapsregisteret. Dette følger av forskrift 16. desember 1998 nr. 1234 om innsending av årsregnskap m.v

⁵¹ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 899.

til Regnskapsregisteret og rett til innsyn i årsregnskap § 1-1 annet ledd som unntar innsendingsplikt for ”indre selskap som definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav c.”

2.5.2 Hovedmannens regnskapsplikt

Et stille selskap består ofte av én hovedmann, ofte et aksjeselskap, og én eller flere stille deltakere. Som sagt ovenfor har hovedmannen ansvaret for oppfyllelsen av det stille selskapets regnskapsplikt. Men hovedmannen vil også ha regnskapsplikt for sin andel i det stille selskapet.⁵³ Kjernen i et slikt stille selskapsforhold er at hovedmannen opptrer utad på vegne av det stille selskapet, uten at det fremkommer at det i realiteten er det indre selskapet som opptrer. Dermed vil alle transaksjoner vises hos hovedmannen. Alle poster må således vises brutto i hovedmannens regnskap.⁵⁴ I hovedmannens balanse vil den stille deltakers innskudd på ”aktiva-siden” bli regnskapsført som eiendel under den aktuelle post innskuddet naturlig hører hjemme. På ”passiva-siden” vil innskuddet fra stille deltaker føres som en egenkapitalpost.⁵⁵ Høyesteretts dom, Rt. 2001 side 851 (Banksakene), kan tas til inntekt for at innskuddet skal behandles som egenkapital. I hovedmannens resultatregnskap taler gode grunner, i følge regnskapsrettslig teori,⁵⁶ for at stille deltakers andel vises som en resultatdisponering, fordi årsresultatet bør vise hele den virksomhet som hovedmannen rår over.

⁵² Se Wiik, Svein Harald: Revisjon og Regnskap 2001 nr.6 (Wiik 2001) s. 15

⁵³ Dersom hovedmannen er et aksjeselskap følger regnskapsplikten av regnskapsloven § 1-2 første ledd litra a.

⁵⁴ Slik også Wiik 2001s.15.

⁵⁵ Slik også Wiik 2001s.15.

3 Indre selskap i skatterettslig perspektiv

3.1 Innledning

3.1.1 Generelt

Det følger av skatteloven⁵⁷ § 2-2 annet ledd litra c at et indre selskap ikke er et selvstendig skattesubjekt/skattyter. Hvis et selskap er skattesubjekt, innebærer det at selskapet som sådant er skattyter (selskapsligning), og at det blir beskattet for sitt netto overskudd og sin netto formue. Deltakerne blir bare beskattet for eventuelle utdelinger fra selskapet, jfr. for eksempel skattelovens § 10-11 første ledd om utbytte.

I indre selskapsforhold, og andre deltakerlignede selskap, skal derimot deltakerne lignedes (deltakerligning) for sine andeler av inntekt og formue, jfr. lovens § 2-2 tredje ledd. Men til tross for at den enkelte deltaker er skattesubjektet, skal beregningene til grunn for den enkeltes skatteplikt, etter reformen av 1992, foretas på selskapets hånd som om selskapet var skattesubjektet (nettometoden). Deltakerligning etter nettometoden har således likheter med selskapsligning.

I det følgende skal det indre selskap behandles i skatterettslig perspektiv. Fremstillingen vil gjelde for alle typer av indre selskap. Men noen problem vil bli eksemplifisert ved at søkelys rettes mot den type indre selskap som jeg presenterte under pkt. 2.3.5, de såkalte stille selskap. Grunnen til dette er at denne typen er en vanlig konstruksjon av indre selskap i dag, og at en del praktiske problemstillinger dermed kommer klart frem. Dessuten vil det kunne gjelde noen særlige problemstillinger for selskapstypen. Jeg

⁵⁶ Se Wiik, 2001 s. 17.

understreker imidlertid at det ikke gjelder noen særregler for denne typen av indre selskap, og at det som eksemplifiseres ved denne typen også vil være aktuelt for andre indre selskap, for eksempel der deltakerne er ubegrenset ansvarlige for selskapsforpliktelsene.

3.1.2 Kort om deltakerligning

Både indre selskap, og stille deltaker i annet selskap i tilfelle av stille deltakelse uten etablering av indre selskap, skal deltakerlignes, jfr skatteloven § 10-40 første ledd. Deltakerligning innebærer at resultatet fra selskapsdeltakelsen, både inntektsandel og formuesandel, skattlegges hos deltakerne sammen med andre inntekter eller annen formue den enkelte måtte ha. For stille deltakere gjelder imidlertid uansett en fradragsbegrensning for både negativ formuesandel og en negativ andel av alminnelig inntekt, jfr. skattelovens § 4-41 og § 10-43. (Som for kommandittselskap.)

Et sentralt spørsmål blir hvorledes beregning av andelene av inntekt og formue skal skje. Siden reformen av 1992 har den såkalte nettometoden vært gjeldende metode, se § 4-40 (formue), § 10-41 (alminnelig inntekt) og § 10-42 (personinntekt).

3.1.3 Nettometoden

Skattereformen av 1992 innførte nettoligning for deltakerlignede selskaper. Tidligere fantes reglene om dette i selskapsskattelovens kapittel 6, men finnes nå i skattelovens § 4-40 flg. og § 10-40 flg.

I et selskap som deltakerlignes etter nettometoden (nettoprinsippet) fastsettes skattepliktig nettoformue, alminnelig inntekt og personinntekt hos selskapet som om det var skattyter.⁵⁷ Det skal således skje et fellesoppgjør på selskapets hånd. Grunnlaget for fastsettelsen av inntekt og formue er selskapsoppgaven som selskapet plikter å levere,

⁵⁷ 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.

⁵⁸ Se Lignings- ABC 2002 s. 234.

jfr. ligningsloven § 4-9 nr.1. Denne plikten er en direkte konsekvens av innføringen av nettometoden og fellesoppgjøret på selskapets hånd. (I tillegg plikter deltakerne, skattesubjektene, å levere selvangivelser om egne andeler av nettoinntekt og nettoformue, jfr. ligningslovens § 4-2.) Nettoresultatene fordeles deretter på deltakerne, og overføres til beskatning hos den enkelte (deltakerligning).

Før reformen av 1992, ble inntektsoppgjøret basert på en bruttometode. Deltakerligning etter en bruttometode innebar at hver deltaker ble ansett for å eie en andel i hver enkelt av selskapets eiendeler, og for å innvinne og pådra seg en forholdsmessig del av selskapets inntekter og utgifter. Deretter skulle det gjennomføres et skattemessig oppgjør på den enkelte deltakers hånd. Den enkelte deltaker kunne da selv råde over sine skatteposisjoner, for eksempel om gevinst skal inntektsføres eller føres på gevinst- og tapskonto.

3.2 Fastsettelse av alminnelig inntekt i et stille selskap

Etter skattereformen av 1992 er alminnelig inntekt ett av de to beregningsgrunnlagene for inntektsskatt. Som alminnelig inntekt i et indre selskap ”anses enhver fordel vunnet ved virksomhet”, jfr. hovedregelen om inntekter i skattelovens § 5-1 første ledd jfr. § 5-30.

En inntektstype det må gjøres unntak for er aksjeutbytte et indre selskap eventuelt måtte motta. Slik inntekt må etter forarbeidene⁵⁹ ”holdes utenfor fellesoppgjøret og oppgis separat til deltakerne. Dette skyldes at godtgjørelsen⁶⁰ vil bli gitt i forbindelse med ligningen av den enkelte deltaker. Det er således deltakerne som må oppfylle vilkårene for godtgjørelse og kreve dette i forbindelse med levering av selvangivelsen.”

Et indre selskapsforhold særpreges av at dette ikke fremtrer utad for omverdenen. I stille selskap, indre selskap med én hovedmann og én eller flere stille deltakere, der virksomhet utøves gjennom hovedmannen og denne dessuten også driver annen

⁵⁹ Se Ot prp. nr. 35 1990-91 s. 174.

virksomhet, er det viktig at inntektsposter og fradragposter tilordnes den av virksomhetene de tilhører.

Det følger av selskapslovens § 2-25 første ledd annet punktum at utbetalt særskilt godtgjørelse til deltakerne for arbeidsinnsats eller forvaltningsinnsats skal regnes som driftskostnad i selskapet, og dermed komme til fradrag. Fradrag må på samme måte gjøres for den del av en deltakers overskuddsandel som eventuelt blir behandlet som arbeidsgodtgjørelse. (En del av de aktive deltakernes overskuddandel må regnes som godtgjørelse for deres arbeidsinnsats i selskapet i tilfelle der det indre selskapet ikke omfattes av delingsmodellen, uansett om det betegnes som arbeidsgodtgjørelse eller ikke. Se nærmere om dette nedenfor under pkt. 3.3.3.) En utbetaling av slik ”eierlønn”⁶¹ til deltakere fordeles forlods til vedkommende deltaker, og dermed reduseres som sagt nettoinntekten som skal fordeles på deltakerne. På mottakers hånd blir ”arbeidslønnen” en del av vedkommendes overskuddsandel.

Etter at den alminnelige inntekt i det indre selskap er fastslått skal denne fordeles på de enkelte deltakerne, som er skattesubjekter for selskapets inntekt og formue, jfr. skattelovens § 2-2 tredje ledd. I § 10-41 bestemmes at deltakers overskudd eller underskudd på deltakelsen fastsettes til ”en andel av selskapets overskudd eller underskudd fastsatt etter reglene i skattelovgivningen som om selskapet var skattyter”. Ordlyden bestemmer ikke hvordan fordelingen skal skje, men i forarbeidene⁶² presiseres at fordelingen skal skje i forhold til selskapsavtalens bestemmelser om overskudds- og underskuddsfordeling, eller likt om ikke annet er avtalt, jfr. selskapslovens § 2-25 første ledd.

⁶⁰ Se skattelovens § 10-12.

⁶¹ Se Lignings- ABC 2002 s. 236

⁶² Se Ot.prp. nr. 35 1990-91 s. 174

3.3 Fastsettelse av personinntekt i et stille selskap

3.3.1 Generelt om personinntekt

Det gjelder en markant høyere skattesats for inntekter som inngår i skattyternes personinntektsgrunnlag, på grunn av trygdeavgift og toppskatt til staten. Dette er en av grunnene til at skattyterne legger ned betydelige ressurser i skatteplanlegging.

Personinntekt kan kun komme til beskatning hos fysiske personer i det indre selskap. De personinntektsformer som dermed særlig er aktuelle, er beregnet personinntekt, jfr. skatteloven § 12-2 første ledd litra g, og godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet, jfr. skattelovens § 12-2 første ledd litra f. Jeg skal nedenfor ta disse inntektsformene nærmere for meg under punktene 3.3.2 og 3.3.3.

3.3.2 Beregnet personinntekt

Beregnet personinntekt, jfr. skattelovens § 12-2 litra g, er en inntektsform som er aktuell for deltakerlignede selskaper. Før skattereformen av 1992 var rettstilstanden at det ikke ble beregnet pensjonsgivende inntekt på næringsinntekt som tilfalt deltaker med begrenset ansvar, kommandittist eller stille deltaker. Dermed var det mulig å oppnå store skattebesparelser ved å omorganisere for eksempel et aksjeselskap med aktive aksjonærer til et indre selskap med stille deltakere eller et kommandittselskap. Bakgrunnen for denne regelen kan tenkes å ha vært at kommandittister og stille deltakere i de fleste tilfelle bidro med kapitalinnskudd og var passive investorer i det indre selskap/kommandittselskapet. Augdahl⁶³ ga likevel uttrykk for at en stille interessent også ” kan oppfylle sin innskuddsplikt på annen måte, for eks. ved å innskyte bestemte gjenstande eller i form av arbeide.” I Ot.prp nr. 19 1994-95 om evaluering av skattereformen beskrives den tidligere rettstilstand slik på side 78: ”Etter de reglene som gjaldt før 1992 var det bare ansvarlige deltakere i indre selskaper som fikk beregnet pensjonsgivende inntekt. Dette ble i enkelte tilfelle utnyttet på en slik

måte at skattytere gjennom deltakelse i indre selskaper som stille deltaker i praksis slapp å betale trygdeavgift og toppskatt på arbeidsvederlag. Etter skattereformen skilles det ikke lenger mellom ansvarlige og andre deltakere i forhold til delingsreglene.”

I dag er indre selskap ofte annerledes enn da Augdahl skrev boken ”Kompaniskap” i 1967. Den gang var som sagt de stille deltakerne oftest passive investorer med bestemte kapitalinnskuddsforpliktelser. I dag er de derimot ofte aktive deltakere i det indre selskaps virksomhet, som utøves gjennom hovedmannen. Det er vanlig med en kombinasjon av kapitalinnskudd og innskudd av arbeidsforpliktelse. På bakgrunn av denne utviklingen må det kunne fastslås at utviklingen av reglene om personinntekt har fulgt utviklingen av de i indre selskap.

Vilkårene for delingsplikt i et indre selskap, (og for at det dermed skal beregnes personinntekt på selskapets hånd, jfr. skattelovens § 10-42, og fordeles på de aktive stille deltakerne), følger av skattelovens § 12-10 jfr. 12-11. Andelen av personinntekt inngår i den aktive deltakers personinntektsgrunnlag og skattlegges som annen personinntekt på dennes hånd.

Et indre selskap må for det første drive virksomhet, jfr. § 12-10 annet ledd. Også definisjonen av indre selskap stiller som vilkår for å være selskap at det drives økonomisk virksomhet. Dermed kan det se ut som at vilkåret i § 10-12 annet ledd er oppfylt for alle indre selskap. Men dette er ikke riktig oppfatning. Virksomhetsbegrepet er ikke det samme i skatteloven og selskapsloven. Skattelovens virksomhetsbegrep er som sagt i oppgavens del 2 snevrere enn selskapslovens. For eksempel omfattes ikke passiv kapitalforvaltning av skattelovens virksomhetsbegrep. I Ot. prp. nr. 35 1990-91 s. 253 uttales det: ”For at aksjonæren skal anses å være aktiv i selskapet, må for det første selskapet utøve en slik aktivitet at kravet til virksomhet er oppfylt. Dersom selskapets drift begrenser seg til passiv kapitalforvaltning, slik at det ikke driver virksomhet i skattelovens forstand, kan heller ikke aksjonæren anses å være aktiv i selskapet.” I et stille selskap vil det kunne skje en identifikasjon med hovedmannens virksomhet, da

⁶³ Se Augdahl, Per *Kompaniskap* 1967, s. 206.

denne opptrer denne utad.⁶⁴ Dersom hovedmannen driver virksomhet, anses også det stille selskapet for å gjøre det.

For det andre må 2/3 av deltakerne i et indre selskap delta aktivt i driften av selskapet, jfr. § 12-10 første ledd litra b. Om aktivitetskravet er oppfylt beror på en skjønnsmessig vurdering. Vilåret må bedømmes i forhold til den enkelte deltaker. I for eksempel et stille selskap vil hovedmannen typisk være et aksjeselskap, og de stille deltakerne aksjeselskap eller fysiske personer. Det avgjørende for om delingsplikt inntreffer blir om en tilstrekkelig andel av deltakere er aktive. En stille deltaker er som sagt i oppgavens del 2 næringsdrivende deltaker og eier.

I de ”moderne” indre selskap er de stille deltakerne oftest aktive i selskapet. Konstruksjonen vil ofte innebære at nøkkelpersoner tas opp som deltakere (partneropptak) i et selskap sammen med selskapet som virksomheten utøves gjennom overfor omverdenen. At en stille deltaker går over fra å være ansatt til å bli deltaker, innebærer i de fleste tilfelle ingen forandring i dennes aktivitet i selskapet. Men som aktiv deltaker blir aktiviteten relevant for delingsvilkårene, i motsetning til situasjonen som aktiv ansatt.

I Finansdepartementets forskrift⁶⁵ § 12-10-2 første ledd bestemmes det i første ledd at ”ren forvaltning av eierinteresser regnes ikke alene som aktiv deltakelse...”. Og i bestemmelsens tredje ledd sies det at ”dersom det kan legges til grunn at skattyters samlede arbeidsinnsats ikke overstiger 300 timer i inntektsåret, skal deltakelsen ikke anses som aktivitet.”

Forarbeidene til delingsreglene⁶⁶ angir en presumsjon for aktivitet i selskaper der deltakerne har ubegrenset ansvar. Denne presumsjonen vil være relevant for de indre selskap der det ikke er avtalt annen ansvarsform enn det som følger av deklarasjonsrett (solidaransvar). Den ubegrensede ansvarsformen presumeres å medføre større grad av

⁶⁴ Slik også Paulshus og Fjellestad: Stille selskaper – stille deltakere, Revisjon og Regnskap nr. 5 1992 s. 188.

⁶⁵ Finansdepartementets forskrift: Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14,

⁶⁶ Ot. prp. nr 35 s. 260.

aktivitet i selskapet. Presumsjonen medfører i slike selskap, at deltakerne bevisbyrden for at relevant aktivitet ikke foreligger. Denne presumsjon gjelder ikke i stille selskaper der de stille deltakerne har et begrenset ansvar. I et stille selskap vil således ligningsmyndighetene ha bevisbyrden for aktivitetsvilkåret.⁶⁷ Dette betyr at det ikke er noen automatikk i at stille deltakere er aktive i et indre selskap. I de tilfelle de stille deltakerne er stille deltakere i ”tradisjonell” forstand, bare med kapitalinnskuddsplikt, vil de dermed selvsagt ikke være aktive i selskapet. Men i de ”moderne” indre selskapsforhold som jeg konsentrerer meg om, har disse som sagt ofte også en arbeidsplikt i selskapets virksomhet som vil kunne medføre relevant aktivitet.

Det tredje vilkåret for deling er at de aktive deltakerne i det indre selskapet ”direkte eller indirekte eier minst to tredjedeler av selskapet, eller direkte eller indirekte har krav på minst to tredjedeler av selskapets overskudd, herunder deltakers godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet.” Det er særlig dette vilkåret som har gitt muligheter for tilpasninger til delingsmodellen, ofte ved såkalt ”passivisering” av selskapet. De aktive deltakers eierandel og rett til overskudd vil fremgå av selskapsavtalen som ligger til grunn for det indre selskapsforhold.

Eierkravet innebærer at de aktive deltakere må eie minst to tredjedeler av det indre selskapet. Selskapsavtalen vil inneholde en bestemmelse om eierforholdene i selskapet. Om aktive deltakere innehar minst to tredjedeler av selskapet, vil vilkåret være oppfylt.

Tilsvarende vil overskuddskravet være oppfylt om de aktive har krav på minst to tredjedeler av selskapets overskudd. Den enkelte deltakers overskuddsandel vil også reguleres i selskapsavtalene, og det er ikke uvanlig at selskapets overskudd skal være gjenstand for skjevdeling i forhold til eierandel. Eksempelvis kan innehaver av 10 % av selskapets eierandeler, i selskapsavtalen ha rett til mer enn to tredjedeler av selskapsoverskuddet, og selskapet vil dermed bli delingspliktig. Det er de aktive deltakers samlede overskuddsandel som skal legges sammen og måles opp mot to tredjedels kravet. Det presiseres i ordlyden i § 12-10 første ledd litra b at deltakers godtgjørelse for arbeidsinnsats skal legges til de aktives annen overskuddsandel. Dette

⁶⁷ Slik også Zimmer/BAHR 2000 s. 683.

vil gjelde de tilfelle der det i det indre selskapet formelt vedtas å betale godtgjørelse for arbeidsinnsats, fordi ellers vil denne godtgjørelsen måtte anses som innbakt i den enkelte aktives ordinære overskuddsandel.

Det er i praksis utviklet en konstruksjon som kan sies å virke som en tilpasning til overskuddsvilkåret for delingsplikt, jfr. skattelovens § 12-10 første ledd litra b, som bestemmer at godtgjørelse for arbeidsinnsats skal legges til annet overskudd som mottas. I denne modellen fortsetter nøkkelpersonell å være ansatt hos hovedmannen. Det må således fastsettes en lønn til disse som tilfredsstiller armlengdeprinsippet, slik at gjennomskjæring unngås. (Poenget for skattyterne er at denne likevel kan tenkes lavere enn uten en slik konstruksjon, og at en større overskuddsandel kan tas ut som kapitalinntekt.) Aksjeselskapet (hovedmannen) eies av en eller flere passive investorer, som heller ikke er ansatte. Dermed er ikke hovedmannen delingspliktig for sine inntekter, og selskapsoverskudd kan tas ut som utbytte, i dag i realiteten skattefritt, slik at overskuddet bare belastes med 28 % skatt på aksjeselskapets alminnelige inntekt. Dette aksjeselskapet stifter et stille selskap sammen stille deltakere, og de stille deltakerne er aksjeselskap der den enkelte nøkkelperson eier 100 %. I disse aksjeselskapene er eierne passive, dvs. deres aktivitet i deres egne selskap begrenser seg til ordinært styrearbeid som i Finansdepartementets forskrift § 12-10-2 første ledd ikke regnes som aktiv deltakelse. Dermed er heller ikke de stille deltakerne delingspliktige selskap, og overskuddet fra det indre selskap beskattes bare med 28 %. Det stille selskapet blir eid av nøkkelpersonenes aksjeselskap med mindre enn to tredjedeler, og minst én tredjedel av aksjeselskapet (hovedmannen). Det stille selskapet er dermed heller ikke delingspliktig, fordi minst én tredjedel av det stille selskapet eies av en passiv investor med krav på overskudd tilsvarende eierandelen. Siden de aktive i det stille selskapet (nøkkelpersonene) eier indirekte mindre enn to tredjedeler av det stille selskapet endrer ikke identifikasjonsregelen i § 12-11 annet ledd situasjonen. Heller ikke reglen i § 12-10 første ledd litra b kommer til anvendelse, fordi lønnsinntekt ikke skal legges sammen med annen overskuddsandel de indirekte mottar. Ordlyden angir at det er godtgjørelse for arbeidsinnsats som skal legges til. Dermed kan nøkkelpersonene i tillegg til den mottatte lønn, som imidlertid inngår i den ansattes personinntektsgrunnlag, jfr. § 12-2 første ledd litra a, motta inntil to tredjedeler av det indre selskapets overskudd som kapitalinntekt. Det er kun godtgjørelse for

arbeidsinnsats, i form av overskuddsanvendelse, som omfattes av bestemmelsen i § 12-2 første ledd, og dermed skal lønnen til de ansatte, som gjennom aksjeselskap også er stille deltakere, ikke regnes med ved vurderingen av om de aktive direkte eller indirekte mottar mer enn to tredjedeler av overskuddet i det stille selskap. Dette ville derimot vært tilfelle om det stille selskapet var organisert med nøkkelpersonene selv som stille deltakere i hovedmannen, fordi det da må beregnes "arbeidslønn" og denne må legges sammen med annen overskuddsandel som tilfaller den stille deltaker.

For å hindre uønskede tilpasninger til delingsmodellen er det identifikasjonsregler i skattelovens § 12-11 som identifiserer nærstående og selskapsandeler eid gjennom andre selskap med skattyter selv. Av plasshensyn går jeg ikke nærmere inn på disse reglene, men nøyer meg med å påpeke at det vil være de samme reglene som gjelder for aktive i andre selskap.

Jeg går nå tilbake til de tilfelle der indre selskaper ofte består av hovedmann, med passive investorer (aksjonærer), og fysiske personer som stille deltakere med kapitalinnskudd og plikt til å yte arbeidsinnsats i selskapet. Slike selskaper, særlig ulike typer meglervirksomheter, vil ofte ikke være delingspliktige, fordi eier- og overskuddkravet ikke er oppfylt. Advokatfirmaer vil derimot nesten alltid være delingspliktige. Det følger av domstoloven⁶⁸ § 231 annet ledd at "bare personer som utøver en vesentlig del av sin yrkesaktivitet i selskapets tjeneste" kan eie andeler. Dette betyr at kravet om to tredjedeler som aktive eiere, vanligvis vil være oppfylt for advokatvirksomhet. Unntak kan kanskje likevel tenkes med hjemmel i sjette ledd annet punktum, for eksempel som ledd i pensjonsordninger for tidligere ansatte.

I de tilfelle der virksomheten ikke kommer inn under delingsmodellen vil et indre selskap kunne gi betydelige skattebesparelser. Men dette er ikke særegent for indre selskaper. Også i aksjeselskap eller andre deltakerlignede selskap vil skattebesparelser oppnås i de tilfelle delingsplikten ikke inntreffer. Det kan derfor synes som om den indre selskapsformen blir misforstått⁶⁹ når det gis uttrykk for at stille selskap er en særegen konstruksjon som gjør det mulig å oppnå skattebesparelser. Før skattereformen

⁶⁸ 1915 Lov om domstolene (domstoloven) av 13. august 1915 nr.5.

av 1992 var dette annerledes, fordi da var det bare ansvarlige deltakere som ble tilregnet pensjonsgivende inntekt. Dermed kunne man unngå trygdeavgift og toppskatt ved å danne et stille selskap. Etter skattereformen skilles det som sagt ikke lenger mellom ansvarlige og andre deltakere i forhold til delingsreglene, og mulighetene for å tilpasse seg delingsmodellen er ikke annerledes enn for andre selskap, enten de selskapslignes eller deltakerlignes.

3.3.3 Arbeidsgodtgjørelse

3.3.3.1 Innledning

Arbeidsgodtgjørelse eller arbeidslønn, som det også kan kalles, er selskapsrettslig sett en godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats eller innsats i forbindelse med forvaltningen av selskapet. Det følger av selskapslovens § 2-26 første ledd at ”deltaker som tar del i forvaltningen av selskapet eller på annen måte yter en arbeidsinnsats i selskapets virksomhet, har krav på å få utbetalt særskilt godtgjørelse for dette.” Alle deltakere i indre selskap kan ha krav på slik godtgjørelse.

Det kan for eksempel tenkes at hovedmannen i et stille selskap krever kompensasjon for sin forvaltningsinnsats i selskapet. I et stille selskapsforhold pålegges hovedmannen (aksjeselskapet) ofte mange forpliktelser,⁷⁰ og derfor er det naturlig at denne kan kreve kompensasjon. Selskapet opptrer for eksempel utad overfor tredjemann med de kostnader dette måtte påføre hovedmannen, og hovedmannen er arbeidsgiver for de ansatte i selskapet og svarer for deres lønnskrav. (I den grad disse arbeidstakernes innsats knytter seg til det stille selskapets virksomhet vil hovedmannen kunne kreve særskilt godtgjørelse for dette.)

⁶⁹ Særlig i medieomtale omtales stille selskaper som rene ”skattehull”.

⁷⁰ Eksempel på en slik selskapsavtale fantes i Alfred Berg Norge Indre selskap for inntektsårene 1996 og 1997. Hovedmannen ble i henhold til selskapsavtalen tilgodesett dekning for sine kostnader i forbindelse med det stille selskapet før annen overskuddsfordeling fant sted. Se nærmere om ”Alfred Berg-dommen” nedenfor.

De stille deltakerne vil i de ”moderne” typer av stille selskap være aktive næringsdrivende. Og i andre typer indre selskap kan alle deltakerne være aktive. Å være aktiv i et stille selskapsforhold innebærer at det ytes en arbeidsinnsats som like gjerne kunne vært gjennomført i et alminnelig ansettelsesforhold, men som på grunn av konstruksjonen med et stille selskap utøves i form av deltakers næringsvirksomhet. De stille deltakerne som yter arbeidsinnsats vil ha krav på særskilt godtgjørelse fra selskapet, jfr. selskapslovens § 2-26.

Slike utdelinger av ”særskilt godtgjørelse”⁷¹ skal behandles som en driftskostnad i selskapet, og dermed komme til fradrag i selskapets inntekter før et eventuelt overskudd fordeles slik det er avtalt i selskapsavtalen eller eventuelt slik den deklarasjonsskattede selskapslov § 2-25 første ledd første punktum bestemmer. For deltakeren som mottar et slikt vederlag, medfører et slikt vederlag at dennes overskuddsandel blir tilsvarende større.

Problemstillingen under dette punktet er hvordan slike utdelinger fra selskap til deltaker skal behandles skatterettslig. Dessuten reiser det seg spørsmål om noen deler av en deltakers overskuddsandel må behandles som godtgjørelse for arbeidsinnsats, selv det ikke konkret betegnes som det.

3.3.3.2 Skattelovens § 12-2 første ledd litra f

Det følger av skattelovens § 12-2 første ledd litra f at ”godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i deltakerlignet selskap” skal omfattes av deltakerens personinntekt det enkelte år. Ordlyden i § 12-2 f omfatter imidlertid ikke alle typer av godtgjørelser som kan tenkes med hjemmel i selskapsloven § 2-26 første ledd. Fra eksemplene ovenfor er det således bare utdelingen til de stille deltakerne og andre aktive deltakere i et indre selskap som omfattes av bestemmelsen. Det er bare godtgjørelse for arbeidsinnsats som regnes som personinntekt. Dermed vil ikke hovedmannens (aksjeselskapets) godtgjørelse for dennes byrder ved forvaltningen av selskapet regnes som personinntekt

⁷¹ Jfr. selskapslovens § 2-26 første ledd.

for selskapet. Godtgjørelse til hovedmannen i et stille selskap øker dermed bare den alminnelige inntekt i aksjeselskapet, og beskattes med 28%. Dette stemmer også godt med den alminnelige skatterettslige lære om at det bare er fysiske personer som kan ha personinntekt.⁷² For de aktive deltakere derimot, vil særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats med hjemmel i § 12-2 første ledd litra f inngå i den enkeltes personinntektsgrunnlag, uansett om den aktive er hovedmann eller stille deltaker. I stille selskap vil imidlertid hovedmannen typisk ikke være aktiv. (I tillegg vil slik inntekt også inngå i alminnelig inntekt som fordel vunnet ved virksomhet. Dermed vil det både ilignes nettoskatt og bruttoskatt på godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet.)

Tidligere ble all godtgjørelse regnet som overskuddsandel, og bare beskattet som alminnelig inntekt (virksomhetsinntekt jfr. skattelovens § 5-30) på mottakers hånd, i de tilfelle det ikke forelå delingsplikt. Slik godtgjørelse ble med andre ord ikke regnet som personinntekt. Departementet⁷³ mente at det av flere grunner var ”uheldig at en særskilt arbeidsgodtgjørelse som utelukkende tar sikte på å kompensere arbeidsinnsats i selskapet, ikke skal skattlegges som personinntekt for deltakeren.” Departementet skrev videre, med ”spark mot” stille selskaper, at dette ”åpner dessuten for illojale tilpasninger. Det kan f. eks tenkes at et selskap uten aktive deltakere overfører mindre selskapsandeler til de ansatte. De ansatte vil da gå over til å bli deltakere i selskapet, og arbeidsinntekten vil bli å anse som en godtgjørelse etter selskapsloven § 2-26. På denne måten vil selskapet kunne unngå å måtte svare arbeidsgiveravgift for lønnen til de ansatte, mens de ansatte vil få lønnsinntekten klassifisert som næringsinntekt. Denne næringsinntekten vil ikke bli belagt med trygdeavgift og toppskatt dersom vilkårene for deling av selskapet ikke er oppfylt.” Av disse grunner mente departementet ”at det er behov for en bestemmelse som direkte klassifiserer godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet som personinntekt for deltakeren.” Stortingets finanskomité fulgte deretter opp i sine merknader.⁷⁴ ”Komiteen finner det uheldig at særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i ansvarlige selskap eller kommandittselskap⁷⁵ ikke skal skattlegges som personinntekt for deltakeren. Komiteen vil vise til at om alle deltakere yter en

⁷² Se Zimmer, Frederik 2001 s. 83.

⁷³ Ot.prp. nr.17 (1992-93) s. 21 flg.

⁷⁴ Innst. O nr. 48 1992-93 s. 17

⁷⁵ Det må vel antas at komiteen her sikter til deltakerlignede selskaper generelt, slik at også indre selskaper omfattes av uttalelsen.

arbeidsinnsats som står i forhold til deres eierandeler, vil den enkeltes skattepliktige personinntekt fremkomme som en beregnet personinntekt. Komiteen legger vekt på at godtgjørelse for arbeidsinnsats blir skattemessig behandlet på en tilsvarende måte når fordelingen av de enkelte deltakeres arbeidsinnsats ikke tilsvarer fordelingen av deres eierandeler.” Dette er således bakgrunnen for dagens skattelov § 12-2 første ledd litra f.

Formålet med bestemmelsen var å lovfeste at vederlag for arbeidsinnsats i et deltakerlignet selskap skulle anses som personinntekt, uansett om det enkelte selskap var delingspliktig eller ikke.⁷⁶ Men departementet foreslo, og det er også rettstilstanden de lege lata, at deltakernes andel av selskapets nettoinntekt fortsatt skattemessig skulle klassifiseres som næringsinntekt. Dette betyr at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift av utdelingene til stille deltaker, selv om det skal ilegges bruttoskatt på den. Som vi skal se nedenfor under pkt. 3.4 innebærer dette mulighet for skattebesparelser ved etablering av et stille selskap.

I lovendringen som fulgte etter forarbeidene omtalt ovenfor ble den gamle skattelov § 55 nr. 4 endret slik at særskilt godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet skulle regnes som personinntekt. I den opprinnelige ordlyd ble uttrykket ”særskilt godtgjørelse” brukt. Dette kunne med støtte i forarbeidene til bestemmelsen tolkes slik at det bare var slik særskilt godtgjørelse som selskapslovens § 2-26 angir som var omfattet av personinntektsregelen. Det er imidlertid rimelig at deltaker som eier andel av selskap og arbeider i det samme selskapet skal ha godtgjørelse for arbeidet, og skatterettslig blir dermed spørsmålet om en del av en deltakers overskuddsandel uansett betegnelse må regnes som arbeidsgodtgjørelse. Dette er temaet for pkt. 3.3.3.3.

3.3.3.3 ”Beregnet” arbeidsgodtgjørelse

Gode grunner taler for at svaret på spørsmålet stilt ovenfor må være bekreftende. Hvis ikke, ville for eksempel en stille deltaker kunne unnlate å gjøre krav på vederlag for arbeidsinnsats, jfr. selskapslovens § 2-26, (påstå at arbeidsinnsatsen er veldedighet), og

⁷⁶ Se Ot.prp. nr. 22 1993-94 s. 5

heller motta en større overskuddsandel uten personinntektsbeskatning. Dette ville kunne føre til en omgåelse av hensynene bak personinntektsgrunnlaget, som går ut på at vederlag for arbeid, skal inngå i både beregningsgrunnlaget alminnelig inntekt og beregningsgrunnlaget personinntekt.

I de tilfelle hvor selskapet er delingspliktig er ikke dette like presserende, fordi det da blir beregnet en personinntekt som fordeles på de aktive. Om det i slike tilfelle i tillegg er kompensert deltakere for arbeid i selskapet, skal disse godtgjørelsene komme til fradrag ved selve beregningen av personinntekten. Dette følger av skattelovens § 12-12 tredje ledd litra e.

Hjemmel for at det i ikke-delingspliktige indre selskaper må ”beregnes” et passende arbeidsvederlag (arbeidslønn), følger ikke av selskapsloven, og heller ikke direkte av skatteloven. Hjemmel finnes indirekte i skattelovens § 13-1 om skjønnsfastsettelse av inntekt ved interessefelleskap. Bestemmelsen innebærer at om det ikke blir beregnet et passende vederlag for arbeid, vil skattemyndighetene på bakgrunn av den innleverte selskapsoppgave og med hjemmel i den nevnte bestemmelse kunne skjønnsligne deltakerne med et passende arbeidsvederlag, som vil bli ilignet bruttoskatt. Se også ligningslovens § 8-1 første ledd som bestemmer at ligningsmyndighetene avgjør hvilket faktisk forhold som legges til grunn for ligningen etter en prøving av de opplysninger som er gitt i selskapsoppgaven. At det skal skje en slik beregning av inntekt i ikke-delingspliktige selskap er ikke særegent for indre selskaper eller andre deltakerlignede selskap. Skattelovens § 13-1 vil på samme måte kunne kreve at aktive aksjonærer i ikke-delingspliktig aksjeselskap mottar en rimelig lønn, som danner grunnlag for bruttoskatt. Denne beregningen av ”arbeidslønn”, som må skje i et stille selskap for å inngå skjønnsligning med hjemmel i § 13-1, innebærer meget skjønnsmessige vurderinger. Dette blir dermed en krevende, men viktig, oppgave for de aktuelle selskap.

Støtte for at en passende del av en faktisk utbetaling til stille aktive deltakere må regnes som arbeidsgodtgjørelse, jfr. skattelovens § 12-2 litra f, selv om den formelt ikke er karakterisert som det, finnes i ulike forarbeider til endringer i skatteloven.

Departementet foreslo i Ot.prp. nr. 22 1993-94 å endre ordlyden i § 12-2 litra f, fordi den åpnet for den tolkning at bestemmelsen bare omfattet særskilt godtgjørelse, jfr. selskapslovens § 2-26. Departementet uttaler at dette vil kunne ”gi en for snever ramme i forhold til det en la til grunn at regelen skulle omfatte.” Meningen med bestemmelsen var å fange opp alle tilfeller hvor fordeling av overskuddet reflekterer godtgjørelse for arbeidsinnsats. Den opprinnelige ordlyden var for uklar for de tilfelle der godtgjørelse for arbeidsinnsats ikke skjedde som formelt vederlag, men heller ble ”bakt inn” i overskuddsfordelingen.

Ofte vil det i selskapsavtaler for stille selskap bestemmes at stille deltakere deltar⁷⁷ med en liten kapitalandel i et selskap, for eksempel⁷⁸ med én tittel av kapitalen og dessuten forplikter seg til å yte arbeidsinnsats. Hovedmannen skal eie de resterende 90 %. Selskapet driver for eksempel med aksjemegling, og hovedmannen (aksjeselskapet/allmennaksjeselskapet) forutsettes å være passiv. Overskuddsandelen er i selskapsavtalen bestemt å være 50 % til hovedmannen og de andre 50 % skal fordeles på de stille deltakerne. Dermed er det stille selskapet ikke delingspliktig, fordi de aktive verken eier mer enn to tredjedeler selskapet, eller mottar mer enn to tredjedeler av selskapets overskudd. Til tross for den tolkingstil som den opprinnelige gamle skattelovs § 55 nr. 4 ga rom for, uttrykte departementet⁷⁹ at ”de någjeldende reglene om personinntektsberegning av særskilt arbeidsgodtgjørelse⁸⁰ er etter departementets syn likevel anvendelige på forholdet, fordi realiteten er at det foreligger en særskilt arbeidsgodtgjørelse, selv om det ikke gjør det i formen.” Likevel, for å fjerne enhver tvil, foreslo departementet at ordet ”særskilt” ble tatt ut av lovteksten i den gamle skattelovs § 55 nr.4, og slik fremstår den någjeldende lovs § 12-2 første ledd litra f. Departementet⁸¹ slo videre fast at det ble klarere at ”også skjevdeling av overskudd på grunn av ulik arbeidsinnsats leder til personinntektsberegning,⁸² selv om arbeidsgodtgjørelsen er innbakt i den alminnelige overskuddsdeling mellom deltakerne.” Dette gir dermed hjemmel for å anse beløp som tilsynelatende ser ut som

⁷⁷ Ofte er det i tillegg avtalt at det ikke skal være umiddelbar innbetalingsplikt for mer enn 10% av dette.

⁷⁸ Eksempelet er tatt fra Ot.prp. nr. 22 1993-94 s. 5

⁷⁹ I Ot.prp. nr. 22 1993-94 s. 5

⁸⁰ Den gamle skattelovs § 55 nr.4.

⁸¹ Ot.prp. nr. 22 1993-94 s. 5

kapitalavkastning som personinntekt. Departementet slo også fast at dette skulle gjelde også i de tilfelle der selskapet er delingspliktig og det foreligger skjevdeling av overskudd, og dette er bakgrunnen for at det ved beregning av personinntekt skal gjøres fradrag for godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats jfr. skattelovens § 12-12 tredje ledd litra e.

Det må presiseres at det som er sagt ovenfor, ikke vil gjelde i alle indre selskapsforhold. Det er i de selskap der det er betalingsstrøm til aktive deltakere at det vil bli aktuelt med ”beregnet arbeidsgodtgjørelse”. Dette vil for det første kunne være tilfelle der de aktive deltakerne mottar større overskuddsandel enn eierandelen tilsier (skjevdeling av overskudd). I slike tilfelle må deler av overskuddsandelen anses som arbeidsgodtgjørelse uansett om den er betegnet som arbeidsgodtgjørelse eller innbakt i overskuddsandelen.

Spørsmålet blir så om dette også vil gjelde i tilfelle der overskuddsandelen til de aktive deltakerne tilsvarer eierandelen. Gode grunner taler for at deler av overskuddet også i slike tilfelle vil kunne måtte anses som arbeidsgodtgjørelse. Ellers kunne stille aktive deltakere i realiteten kunne oppnå 2/3 av overskuddet som overskuddsandel med 28% skatt. Men i noen tilfelle, særlig der eierandelen er mindre, vil det lettere kunne hevdes at arbeidsinnsatsen er på frivillig basis og at overskuddsandelen også må følge eierandelen uten at det skal regnes som arbeidsgodtgjørelse. Konklusjonen er at det må foretas en konkret vurdering av den aktives arbeidsinnsats hvert enkelt tilfelle. Denne vurderingen vil ha likhetstrekk aktivitetsvilkåret for delingsplikt, jfr. skattelovens § 12-10.

Fastsettelsen av ”arbeidslønnen” vil måtte baseres på meget skjønnsmessige vurderinger. I de tilfeller hvor overskuddandelen ikke følger eierandelen i det stille selskapet, der det skjer såkalt skjevdeling av overskudd, kan forarbeidene tolkes slik at differansen mellom eierandel og overskuddandel i selskapet er lik ”arbeidslønnen” i selskapet. Dette synspunktet støttes i ligningspraksis⁸² og lignings ABC 2002 s. 720 der

⁸² Med dette menes ikke beregnet personinntekt jfr. §12-12, men derimot at godtgjørelsen inngår direkte jfr. lovens § 12-2 første ledd litra f.

⁸³ Jfr. Utv. 1995 nr. 3 s. 723

det uttales at ”er en aktiv deltaker i deltakerlignet selskap godskrevet større andel av overskudd enn det han har rett til etter selskapsavtalen mv. skal en legge til grunn at det overskytende er slik arbeidsgodtgjørelse, med mindre deltakeren sannsynliggjør at dette skyldes andre forhold.” Men dette vil bare være en indikasjon på hvorledes beregningen skal skje. Dette må alltid holdes opp mot prinsippet om at ”arbeidslønnen” må fastsettes etter armlengdeprinsippet. Tilsier dette prinsippet at ”arbeidslønnen” må være større, vil armlengdeprinsippet være avgjørende.

I de tilfelle der overskuddsandelen og eierandelen følger hverandre vil det også kunne måtte fastsettes en ”arbeidslønn” (det forutsettes at de arbeider i selskapet), men i disse tilfellene gir ikke forarbeidene noen angivelser, og dermed er deltakerne blir armlengdeprinsippet avgjørende. ”Riset bak speilet” er, dersom det ikke beregnes en ”arbeidslønn” av overskuddsandelen til stille deltakere, at ligningsmyndighetene vil kunne anses en del av overskuddsandelen som ”arbeidslønn” ved skjønn.

Det har i praksis vært antatt at en 50/50 deling av overskuddsandelen til de stille deltakerne, dvs. 50% som ”arbeidslønn” og 50% som kapitaloverskudd, vil være en fordeling som godtas av ligningsmyndighetene.⁸⁴ Men dette er på ingen måter sikkert. Oslo tingrett foretok for eksempel en konkret og uavhengig bedømmelse i ”Alfred Berg-saken”. Se nærmere om denne nedenfor under pkt. 3.3.3.4.

Det er mulig å oppnå betydelige skattebesparelser ved å etablere et indre selskap, som faller utenfor delingsplikt og der det er mulig å motta store deler av overskuddsandelen som kapitaloverskudd. Dette skyldes at ligningsmyndighetene har akseptert at store deler av overskuddet til aktive deltakere regnes som kapitalinntekt, men vurderingene til grunn er meget skjønnsmessige. Dette er imidlertid heller ikke noen form for skattebesparelse som særpreger et indre selskap. Samme skattebesparelse kan oppnås i et ikke-delingspliktig AS, eller ikke-delingspliktig ANS eller DA.

⁸⁴ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 897.

3.3.3.4 Alfred Berg-saken

Det er forbausende at det ikke foreligger særlig mye rettspraksis vedrørende disse spørsmålene om ”arbeidslønn” til stille deltakere. Oslo tingrett har imidlertid avsagt en relativt fersk dom⁸⁵, den såkalte ”Alfred Berg-saken”, som dreide seg om fastsettelse av personinntekt for stille deltakere i Alfred Berg Norge Indre selskap. Sakens faktum var at Alfred Berg Norge ASA og 18 stille deltakere hadde etablert et indre selskap, Alfred Berg Norge Indre Selskap. Selskapets virksomhet ble basert på at de stille deltakerne skulle skyte inn både kapital og arbeidsinnsats, mens hovedmannen skulle stille virksomheten som tidligere ble utøvd hos hovedmannen, til disposisjon. Virksomheten besto av aksjemegling, handel med aksjer for egen regning og risiko, analyse og finansiell rådgivning. De 18 stille deltakerne gikk over fra å være ansatte hos hovedmannen til å bli deltakere i det stille selskap, men ikke via aksjeselskap. Problemstillingen i saken knyttet seg til hvor stor del av de stille deltakernes overskuddsandel fra det indre selskap som skulle fastsettes som personinntekt/arbeidslønn, jfr. daværende skattelovs § 55 nr. 4 annet alternativ. Selskapsavtalen inneholdt en relativt komplisert modell for fordelingen av det stille selskapets overskudd med flere trinn. Sakens parter, de stille deltakerne og Oslo ligningskontor, var enige om at to av trinnene skulle behandles som arbeidsgodtgjørelse, og at ett av trinnene, der overskudd ble fordelt etter eierandel, var å regne som kapitalinntekt på stille deltakers hånd. Problemet knyttet seg til deler (10%) av overskuddsfordelingen i trinn 3, som de stille deltakerne i sine selvangivelser hadde oppgitt som kapitalinntekt, men som av Oslo ligningskontor ble regnet som godtgjørelse for arbeidsinnsats. Deler av trinn 3 skulle fordeles 10% etter eierandel, mens det resterende skulle fordeles etter arbeidsinnsats i selskapet. Tvisten gjaldt om disse 10% også skulle anses som arbeidsgodtgjørelse, jfr. daværende skattelovs § 55 nr. 4 annet alternativ. Overligningsnemnda fastholdt at utbetalingene under det omstridte trinn skulle regnes som personinntekt. Overligningsnemnda hadde presisert spørsmålet som om ”fordelingen mellom personinntekt og kapitalinntekt og om den fordelingen som var lagt til grunn av det indre selskapet og de stille deltakerne, kan aksepteres fullt ut skatterettslig.”

⁸⁵ Utv. 2002 s. 859.

Retten konkluderte med at overligningsnemnda hadde utøvd et ”forsvarlig skjønn” ved fastsetting av personinntekt for de stille deltakerne i Alfred Berg Norge Indre selskap. Retten sa seg enig med overligningsnemnda og uttalte at ”overligningsnemndas drøftelse og vurdering underbygger at utbetalingen i trinn 3 gjenspeiler den enkelte deltakers oppnådde resultater som følge av egen arbeidsinnsats og gir grunnlag for å konkludere med at også utbetaling etter hele trinn 3 skal anses som personinntekt for de stille deltakerne. Dette underbygges av at deltakerne likevel fikk betydelig kapitalavkastning i trinn 4.” (Retten karakteriserte skjønnutøvelsen som ”forsvarlig skjønn”, som tyder på at retten mente at vurderingen tilhørte forvaltningens frie skjønn. Skjønnnet var imidlertid ikke av en slik type som retten kun kan prøve forsvarligheten, urimeligheten osv. av. Skjønnnet var derimot, så vidt jeg kan forstå, et rettsanvendelsesskjønn, som betyr at domstolene kan prøve både tolkingen og den konkrete subsumsjon.) Overligningsnemnda hadde særlig vektlagt at selskapsavtalen vedrørende sakens tvistepunkt bestemte at vederlag til de stille deltakerne skulle beregnes etter resultat og funksjon, og at det hadde formodningen mot seg at dette ikke betydde en tilknytning til den enkelte deltakers arbeidsinnsats i det stille selskapet. Det ble også vektlagt at de stille deltakerne kun hadde bidratt med begrenset risikokapital, og at deres vesentligste innsatsfaktor til de stille deltakerne var deres bidrag med arbeidsinnsats og deres fagkunnskap. Det ble videre fremhevet at ”i en virksomhet der resultatet i så stor grad er avhengig av deltakernes faglige arbeidsinnsats, er det imidlertid naturlig at også størrelsen på arbeidsgodtgjørelsen gjenspeiler dette”, og at ”ved den skatterettslige fordelingen mellom arbeidsgodtgjørelse og kapitalinntekt må det tas hensyn til hvilken vekt de ulike innsatsfaktorene har for det resultatet som oppnås.”

Dommen innebærer etter min mening at ligningsmyndighetene må vurdere det enkelte tilfelle særskilt ut fra den enkelte selskapsavtale som ligger til grunn for det stille selskapsforholdet. Det må tas hensyn til at det i de fleste tilfelle er hovedmannen som bidrar med de store kapitalinnskuddene, mens de stille deltakernes sentrale bidrag er deres arbeidsinnsats. Dette bør reflekteres i fordelingen av overskudd, og i delingen av stille deltakers andel i en kapitaldel og en arbeidslønnsdel. Dommen viser også at daværende skattelovs § 55 første ledd nr. 4, og nåværende lovs § 12-2 første ledd litra f, med bakgrunn i forarbeidene som er gjennomgått ovenfor, gir ligningsmyndighetene

betydelig spillerom i denne fastsettelsen av personinntektsdelen og kapitalinntektsdelen av overskuddsandelen til de stille deltakere. Det foreligger jo ingen formelle regler om denne fastsettelsen. Domstolene vil kunne prøve ligningsmyndighetenes tolking av ordlyden i § 12-2 første ledd litra f, det konkrete faktum i den enkelte sak og rettsanvendelsesskjønnet, selv om domstolene trolig vil føle seg bundet av forvaltningens syn (forvaltingsrettens ”forsiktighetsprinsipp”).⁸⁶

Det kan selvsagt diskuteres hvilken rettskildemessige vekt en avgjørelse av Oslo tingrett skal gis innenfor skatterettens område eller andre rettsområder.⁸⁷ Zimmer skriver i sin lærebok⁸⁸ at ”en enkeltstående underrettsdom legger Høyesterett neppe særlig vekt på. Men det kan hende at ligningspraksis innretter seg etter dommen, og at ligningspraksis i sin tur tillegges vekt.” Siden det foreligger lite rettspraksis om spørsmålet, og dommen peker på de skjønnsmessige vurderingene som må gjøres ved kategoriseringen av de stille deltakernes overskuddsandel, vil nok dommen ses hen til i fremtiden.

3.4 Arbeidsgiveravgift

Til finansiering av folketrygden⁸⁹ går trygdeavgiften jfr. folketrygdloven⁹⁰ § 23-3, som er en av skatteformene som ilignes på bakgrunn av personinntekt som beregningsgrunnlag. I tillegg skal arbeidsgivere betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse jfr. folketrygdloven § 23-2. Det gjelder en tilleggsavgift, når arbeidstaker mottar ytelser fra arbeidsgiver på mer enn 16 G, på 12,5 % på det overskytende. Denne avgiften kalles også for ”kakseskatten”, fordi den først og fremst rammer arbeidsgiver med høyt lønnede arbeidstakere.

⁸⁶ Et domstolskapt prinsipp om at domstolene til tross for rett til prøve den enkelte subsumsjon, likevel i mange tilfelle vil avstå fra å bruke sin kompetanse. Se den såkalte ”Naturfredningsdommen” om dette spørsmål.

⁸⁷ Se Zimmer, Frederik 2001 s. 45.

⁸⁸ Se Zimmer, Frederik 2001 s. 45.

⁸⁹ Avgiftene skal dessuten finansiere utgiftene i forbindelse med statsgarantien for lønnskrav ved konkurs og bidragsforskudd, jfr. folketrygdlovens § 23-1.

⁹⁰ 1997 Lov om folketrygd 28. februar 1997 nr. 19

Disse reglene om arbeidsgiveravgift gir mulighet for skattebesparelser ved etablering av et indre selskap, fordi det følger av folketrygdlovens § 23-2 annet ledd at det ”ikke betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.” Et stille selskap oppstår i dag gjerne ved at hovedmannen omdannes til et indre selskap ved at virksomheten som tidligere ble utøvet i hovedmannen overføres til det stille selskap. Ved opptak av nøkkelpersonell vil det kunne oppnås betydelige skattebesparelser. Dette skyldes at lønnstakere i selskap hvor det i praksis etableres stille selskap er virksomhetstyper der det generelt er meget høye lønninger (liberale/arbeidsintensive yrker). Men samtidig vil trygdeavgiften, som baseres på personinntekt som beregningsgrunnlag, stige for det beløp som ikke overstiger 12 G, fordi opp til 12 G vil det gjelde høy sats, jfr. trygdeloven § 23-3 annet ledd nr. 2 og nr. 3. Likevel vil det kunne spares betydelige beløp som følge av etableringen av det stille selskap.

Det er imidlertid ikke bare for stille selskaper at det er mulig å spare arbeidsgiveravgift på denne måten. Et slikt partneropptak kan skje i alle deltakerlignede selskaper. Det skal således heller ikke svares arbeidsgiveravgift av deltakernes inntekter i ansvarlige selskaper. Derfor er dette ikke et ”skattehull” for stille selskaper, men en konsekvens av de alminnelige regler om arbeidsgiveravgift.

3.5 Fastsettelse av nettoformue i et indre selskap

Skatteloven § 4-40 bestemmer at ved formuesligningen ”settes verdien av deltakernes selskapsandel (...) til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter.” Bestemmelsen slå her fast deltakerligning etter nettometode også ved formuesligningen. Den enkelte deltaker formueslignes for en andel av selskapets nettoverdier, fastsatt på selskapets hånd.

Selskapets nettoformue fastsettes jfr. skattelovens § 4-40 på selskapets hånd før den fordeles på de enkelte deltakere, og andelen omfattes av den enkelte deltakers formuesligning. Det er de alminnelige regler om formuesberegning som er avgjørende

jfr. skatteloven § 4-1 flg. Om det indre selskapet eier eiendeler selv vil disse inngå i selskapets formue, for eksempel selskapets driftsmidler, faste eiendommer, aksjer etc.

Det er en positiv eller negativ nettoformue som skal fordeles på deltakerne i det indre selskap. Er nettoformuen negativ kan andelen trekkes fra øvrig formue den stille deltaker måtte ha, jfr. skatteloven § 4-41. Og er nettoformuen positiv vil den inngå sammen med annen formue på den stille deltakers hånd og komme til beskatning der.

Deltakerne beskattes fullt ut for sin andel av selskapets nettoverdier. Til forskjell fra formuesbeskatningen av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper, beskattes deltakerne i et indre selskap for 100% av selskapets fastsatte formue, jfr. skatteloven § 4-1 flg. Det skjer således ikke reduksjon til 65% av verdiene slik § 4-12 bestemmer for ikke-børsnoterte aksjeselskap. Men dersom et aksjeselskap er deltaker, medfører skattelovens § 2-36 første ledd at aksjeselskapet er fritatt for skatt på formuen. Formuesbeskatning inntreffer imidlertid for aksjonærene, jfr. skattelovens § 4-12. Dersom aksjeselskapet ikke er børsnotert, reduseres formuesverdien på aksjene til 65% av aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi, jfr. bestemmelsens tredje ledd.

Hvordan skal formuen så fordeles mellom deltakerne, jfr. skattelovens § 4-40. Lovens ordlyd bestemmer at ”verdien av deltakerens selskapsandel ved formuesligningen settes til en andel av selskapets nettoformue beregnet som om selskapet var skattyter.”

Nettoformuen fordeles på deltakerne etter eierandel slik dette er bestemt i selskapsavtalen eller likt etter selskapslovens deklarasjonsregel. Dette er sagt uttrykkelig i Lignings-ABC 2002 s. 235. Dette betyr at et eventuelt gjeldsfradrag er begrenset til det deltakerne hefter for innad (i regressomgangen). Dessuten er en stille deltakers gjeldsfradrag begrenset på samme måte som kommandittister jfr. skattelovens § 4-41.

3.6 Skattespørsmål ved stiftelse av et indre selskap

3.6.1 Realisasjonsbeskatning

Det følger av skattelovens § 10-45 at ”i forhold til § 10-41 og 10-42 anses disposisjoner mellom deltaker og selskap som foretatt mellom selvstendige skatteobjekter.” Ved stiftelse av et indre selskap inntreffer således realisasjonsbeskatning på innskytende deltakers hånd. Tilsvarende gis det rett til fradrag for eventuelle tap. Bestemmelsen må ses i sammenheng med rettstilstanden før skattereformen av 1992. Da ble deltakerne ansett for å eie en del hver av selskapets eiendeler (bruttoligning). Ved innskudd fra deltaker ble det dermed bare ansett som realisasjon av den del deltakeren ikke skulle eie etter innskuddet/overføringen. Etter reformen bestemte lovgiver at nettometoden skulle gjelde, og § 10-45 kan ses som en konsekvens av nettometoden.⁹¹ Den bestemmer at det skal regnes som ”fullstendig” realisasjon av formuesgoder som skytes inn av deltakerne. Realisasjonsbeskatning følger også av hovedregelen om realisasjon og tap i skattelovens § 9-2 og § 9-4. Hvis for eksempel hovedmannen i et stille selskap skyter inn hele sin virksomhet, vil dette således utløse realisasjonsbeskatning.

Tidligere i oppgaven har jeg vist at det kan skytes inn forskjellige typer av formuesgoder, herunder naturalia, kontanter, arbeidsinnsats osv. Innskudd av kontanter eller arbeidsinnsats skaper ikke realisasjonsspørsmål. Men ved innskudd av naturalia, for eksempel driftsmidler eller forretningsverdi (goodwill) aktualiseres problemstillingen. I et stille selskap vil for eksempel hovedmannen skyte inn driftsmidler og kapital, mens stille deltakere skyter inn egen arbeidsinnsats og kapital. Realisasjonsbeskatning aktualiseres på innskuddstidspunktet.

Gevinst- og tapsberegningen følger av alminnelige skatterettslige prinsipper. (Gevinst og tap er nettobegreper og utgjør differansen mellom utgangsverdi og inngangsverdi.⁹²) Utgangsverdien er det vederlag som mottas for de innskutte eiendeler. Vederlaget er dermed lik verdien av selskapsandelen som mottas. Inngangsverdien er lik den

⁹¹ Slik også Zimmer/BAHR 2000 s. 490.

skattemessige verdi de innskutte gjenstandene har på innskuddstidspunktet. (Om utgangsverdien er større enn inngangsverdien foreligger gevinst, og er den mindre foreligger det et tap.)

3.6.2 Nærmere om goodwill som innskudd i et indre selskap

Ved stiftelse av et indre selskap reiser det seg særlige problemstillinger dersom det skytes inn forretningsverdi. Det kan for eksempel tenkes at hovedmannen i et stille selskap kun skyter inn forretningsverdi. Om det ikke overføres andre eiendeler enn goodwill mener Gjems-Onstad⁹³ at det muligens må anses som en ”contradiction in terms” (selvmotsigelse), at et indre selskap som ikke skal opptre utad skal ha behov for goodwill. Jeg er enig at det kan virke rart at et selskap som ikke opptre utad skal ha behov for forretningsverdi. Det kan derfor kunne være fare for gjennomskjæring (se nedenfor).

Et annet ord for forretningsverdi er goodwill. Forretningsverdi/goodwill kan anses som en immateriell verdi som representerer en fremtidig økonomisk fordel som ventes å kunne tilflyte selskapet. Eksempler på slik forretningsverdi kan være forretningsnavn, ulike rettigheter, kundelister, know-how etc. Goodwill har sammenheng med forventet fremtidig inntekt. Det er egentlig et spørsmål om hvor stor fremtidig inntekt erverver skal betale for. Ved en virksomhetsoverdragelse betales det ofte mer for selskapet enn de bokførte verdiene selskapet innehar. Grunnen til dette kan dels være at eiendeler i balansen har større virkelig verdi enn bokførte verdier, og dels at det betales for en annen forventet fremtidig inntekt. Det som betales ut over de reelle verdier anses som goodwill (goodwill som restkategori).

De skatterettslige konsekvenser av goodwillinnskudd er interessante. Utgangspunktet er at egenopparbeidet goodwill ikke er avskrivbar (fordi utgiftene da normalt er fradratt direkte), mens ervervet goodwill kan avskrives (fradragsføres) med 20 %, jfr. skattelovens § 6-10 annet ledd jfr. § 14-43 første ledd litra b. Dessuten vil ervervet

⁹² Se Zimmer, Frederik, Lærebok i skatterett (Zimmer 2001) s. 297.

forretningsverdi gå inn i den beregnede kapitalavkastning (reducere beregnet personinntekt), jfr. skattelovens § 12-12 tredje ledd litra g, jfr. § 12-13 annet ledd nr. 4. Hos overdrager vil skattepliktig gevinst ved salg av forretningsverdi kunne føres på gevinst-/tapkonto, jfr. § 14-44 tredje ledd, med inntektsføring av 20 % hvert år (gunstig tidfesting). Inntektsført beløp skal dessuten komme til fradrag ved beregningen av personinntekt, jfr. § 12-12 tredje ledd litra c, da dette er å regne som kapitalinntekt. Konsekvensene er gunstige for overdrager av goodwill, fordi det eksisterer en asymmetri mellom overdragers (innskyter) og erververs (det indre selskap) skatteposisjon. Dette åpner for mulige skattebesparelser ved overføringer av forretningsverdi. Overførsel til et stille selskap der virksomheten videreføres, til og med gjennom samme navn og samme selskap (som hovedmann), vil kunne være fristende. I praksis har for eksempel advokatfirma og revisjonsfirma med egenutviklet forretningsverdi blitt omdannet, og i denne forbindelse er forretningsverdi blitt overført (ervertet forretningsverdi).

Som sagt ovenfor, kan det oppnås betydelige skattemessige fordeler ved goodwillinnskudd. (Og i motsetning til for aksjeselskaper vil goodwill ikke redusere adgangen til utdelinger, sml. aksjelovens § 8-1 første ledd nr. 2.) Men det er grunn til å presisere at disse gunstige skattemessige effekter ikke er en følge av etablering av et indre selskap, men derimot en følge av lovens regler om goodwill. Samme resultat kan oppnås ved etablering av andre selskapsformer, men i aksjeselskap kan bestemmelsene om bundet egenkapital virke som en hemsko.

Overdragelse av goodwill kan imidlertid rammes av gjennomskjæring, særlig i tilfelle der bare goodwill overdras. Hva skal egentlig et selskap som ikke opptrer utad med goodwill? I stille selskap er det for eksempel hovedmannen, den virksomheten utøves gjennom, som har behov for goodwill. Adgangen til gjennomskjæring for ligningsmyndighetene følger av ulovfestet rett.⁹⁴ Dette kan ses på som et supplement til de alminnelige lovtolkingsprinsipper og prinsipper for fastleggelse av fakta.⁹⁵

⁹³ Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 897.

⁹⁴ Riktignok finnes det en lovregulering av prinsippet for tilfelle der kontinuitet ved fusjon/fisjon ikke kan legges til grunn, fordi det er sannsynlig at utnyttelsen av posisjonen er det overveiende motiv, se skattelovens § 11-7 fjerde ledd.

⁹⁵ Se Zimmer, Frederik 2001 s. 54.

Høyesterett har, i Rt. 1999 s. 946 ”ABB-dommen”, gitt en generell beskrivelse av gjennomskjæringsadgangen: ”Gjennomskjæring kan ikke foretas utelukkende fordi en transaksjon er skattemessig motivert. Men dersom de skattemessige virkningene fremtrer som hovedsaken, kan det være grunnlag for gjennomskjæring. Avgjørelsen beror på en totalvurdering hvor de sentrale spørsmål er hvilken egenverdi disposisjonen har ut over skattebesparelsen, og om det skatterettslige resultatet ved å følge normen fremtrer som stridende mot skattereglenes formål. Jeg understreker at lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold.” Det må således foretas en helhetsvurdering, og det er verdt å merke seg at den subjektive hensikt å spare skatt ikke skal tillegges vekt ved avgjørelsen.

I rettspraksis finnes flere tilfelle der slik gjennomskjæring har funnet sted. Et eksempel, og en sentral rettskilde vedrørende denne problemstilling, finnes i Rt. 2000 side 1865 (Nygård), der avskrivningsrett for ervervet forretningsverdi ikke ble akseptert. Faktum i saken var at personlig drevet regnskapsvirksomhet ble overdratt til et nystiftet selskap med delt ansvar (DA), der den som drev enkeltmannsforetaket og et aksjeselskap han eide 100% var deltakere. Ligningsmyndighetene benyttet den ulovfestede gjennomskjæringsregel til å se bort fra de skattemessige konsekvensene av selskapsdannelsen og overføringen ved at de skattemessig nedskrevne verdier på overdragelsestidspunktet ble lagt til grunn for ligningen (uendrede avskrivningsgrunnlag). Høyesterett var blitt forelagt en utredning som konkluderte med at spart inntektsskatt utgjorde betydelig mer enn gevinstbeskatningen transaksjonen utløste (i dag utgjør asymmetrien mindre fordi avskrivningssatsen er redusert til 20%). Førstvoterende slo i dommen fast at ”Asbjørn Nygård har innrettet seg med sikte på disse asymmetrier.”⁹⁶ ”Videre uttaler han at ”i utgangspunktet skal privatrettslige transaksjoner legges til grunn for beskatningen, såfremt de er reelle⁹⁷, noe som ikke er omstridt i vårt tilfelle. Unntaksvis kan skattemyndighetene likevel se bort fra dem ut fra den ulovfestede regelen om gjennomskjæring.” Førstvoterende viser deretter til ratio decidendi fra ”ABB-dommen”, jfr. ovenfor, og kom etter en helhetsvurdering til at transaksjonen ikke hadde noen økonomisk verdi utover den skattemessige, at

⁹⁶ Se ovenfor; der det er fastslått en forskjell mellom overdragers og mottakers skatteposisjon.

⁹⁷ Dvs. at proforma overdragelser ikke kan legges til grunn.

tilpasningen var å anse som illojale, og at ligningsmyndighetenes gjennomskjæring skulle opprettholdes.

Saken gjaldt omdannelse til et DA. Dersom det i stedet var etablert et stille selskap, kan det tenkes helhetsvurderingen hadde fått et annet resultat. Et vesentlig moment i vurderingen er om transaksjonen har noen verdi utover skattebesparelsene. I motsetning til omdannelse til DA, vil omdannelse til stille⁹⁸ selskap (som er tema i denne oppgaven), der hovedmannen er et aksjeselskap, kunne ha en egenverdi ved at det i realiteten oppnås ansvarsbegrensning i kombinasjon med andre selskapsrettslige fordeler som fri selskapskapital, ingen krav til innskudd og ingen regler om utdeling. Etter min mening ville Høyesterett hatt større vanskeligheter med å gi ligningsmyndighetene medhold ved omdannelse til stille selskap, der disse selskapsrettslige realiteter vil kunne regnes som egenverdi ved transaksjonen.

Verdsettelsen av goodwill står sentralt. Utgangspunktet er at vederlag utover de reelle verdier skal regnes som goodwill, merverdiene. Men i tilfelle der det er interessefellesskap mellom innskyter og erverver er ikke dette alltid godt nok. I verdsettelsesprosessen må armlengdeprinsippet stå sentralt, fordi om det ikke tas tilbørlig hensyn til dette prinsippet vil skjønnsligning kunne inntreffe, jfr. ligningslovens §§ 8-1 eller 8-2 og skattelovens § 13-1. (Det finnes en del dommer om dette, men av hensyn til omfanget av oppgaven går jeg ikke nærmere inn på disse.)

3.6.3 Stille deltakelse i et allerede etablert selskap

Stille deltakelse i ulike etablerte selskapsformer, som ikke skal regnes som et nytt indre selskap, har også skattemessige konsekvenser. Dette spørsmålets tilknytning til indre selskap, er at det tidligere har vært uklart om et nytt indre selskap skal anses etablert i tilfelle av stille deltakelse i et etablert selskap. Problemstillingen illustreres i en

⁹⁸ Fordi stille selskap i realiteten innebærer et begrenset ansvar.

redegjørelse fra Sentralskattekontoret for storbedrifter,⁹⁹ der problemstillingen var om de særskilte rederibeskatningsreglene kom til anvendelse, hvilket var avhengig av om et aksjeselskap var deltaker i et KS som stille deltaker eller om det var stiftet et nytt indre selskap. Høyesterettsdommen, Rt. 1989 side 296 (Platou Investment), er blitt brukt som grunnlag for at et nytt indre selskap er stiftet ved stille deltakelse i et etablert selskap, men dommen må avveies mot de andre rettskildene som finnes. Og høyesterettsdommen, Rt. 2001 side 851 (Banksakene), kan sies å tale for det motsatte resultat da det i avgjørelsen godtas annen innskutt egenkapital i aksjeselskap enn aksjekapital og dermed også stille deltakelse i aksjeselskap uten at det anses som et nytt selskap.¹⁰⁰ Denne konklusjonen støttes også i juridisk teori¹⁰¹ og av ligningsmyndighetene.¹⁰² Problemstillingens tilknytning til indre selskapsforhold gjør at jeg kort skal se på virkningene av en slik konstellasjon, både der hovedmannen er et deltakerlignet selskap og aksjeselskap.

Ved stille deltakelse i et deltakerlignet selskap, uten at dette innebærer at et nytt indre selskap er etablert, vil de eksisterende deltakerne anses for å ha realisert en del hver av det som til sammen utgjør den inntredende deltakers selskapsandel. Det må derfor foretas et gevinst- eller tapsoppgjør for de eksisterende deltakerne ved inntreden av stille deltaker. Dette følger av skatteloven § 10-44 annet ledd jfr. første ledd. Dessuten skal det skje realisasjonsbeskatning på stille deltakers hånd for det denne måtte skyte inn, jfr. skattelovens § 10-40 første ledd jfr. § 10-45.

Ved stille deltakelse i aksjeselskap vil det ikke skje realisasjonsbeskatning av aksjonærene,¹⁰³ men innskutt kapital vil innebære realisasjon på innskyters hånd siden aksjeselskap er egne subjekt. Se nærmere om inntreden og realisasjon av andel nedenfor i pkt. 3.7.

⁹⁹ Se Utv. 1998 s. 242

¹⁰⁰ Slik også Gjems-Onstad 2003 s. 894 og Veum/Kristiansen 2002 s. 134.

¹⁰¹ Se Zimmer/BAHR 2000 s. 521

¹⁰² Se Lignings ABC 2002 s. 232

¹⁰³ Slik også Gjems-Onstad, Ole 2002 s. 894.

3.7 Endringer i deltakermassen

3.7.1 Salg av andel i stille selskap

Ofte vil mulighet for salg av selskapsandelen være regulert i selskapsavtalen som ligger til grunn for selskapsstiftelsen. Om ikke annet er sagt i avtale, kan selskapsandelen bare selges med samtykke fra de andre eierne i selskapet, jfr. selskapslovens § 2-28 første ledd. Et salg er realisasjon, jfr. skattelovens § 9-2 første ledd litra a, og skal dermed gevinstbeskattes med hjemmel i § 5-1 annet ledd eller § 5-30 første ledd. Tilsvarende skal det, jfr. skattelovens § 9-4 jfr. 6-2, gis tapsfradrag i tilfelle realisasjonen medfører tap. I skattelovens § 10-44 første ledd presiseres det at gevinst ved realisasjon av selskapsandel er skattepliktig som alminnelig inntekt, og at tilsvarende er fradragsberettiget i det samme beregningsgrunnlag. Det er andelen som sådan det skal beregnes gevinst eller tap på.¹⁰⁴ Nettometoden innebærer at kjøper av selskapsandel i det indre selskap må ta over selgers skatteposisjoner i selskapet. Det skal således være kontinuitet mellom selgers og kjøpers skatteposisjoner. En kjøper av selskapsandel kan ikke avskrive etter kostpris på andelen, men overpris eller underpris kommer inn ved beregning av senere gevinst eller tap på selskapsandelen, jfr. skattelovens § 10-44 tredje ledd.

Gevinst- eller tapsberegningen på selskapsandel følger av skattelovens § 10-44 tredje ledd. Det følger av ordlyden at ”gevinst eller tap fastsettes som differansen mellom vederlaget og deltakers andel av selskapets skattemessige verdier på realisasjonstidspunktet...” Utgangsverdien skal være lik ”vederlaget” som mottas for selskapsandelen, for eksempel kontanter og/eller gjeldsovertakelse. Dette beløpet er som regel ikke vanskelig å fastsette. Inngangsverdien fastsettes ved å beregne de skattemessige verdiene i selskapet på realisasjonstidspunktet. Det skal fastsettes inngangsverdi etter selgers skatteposisjon. Beregningen av de skattemessige verdiene skjer ved samme fremgangsmåte som ved fastlegging av stille deltakakers fradragsbegrensing, se skattelovens § 10-44 tredje ledd annet punktum.

¹⁰⁴ Se Zimmer/BAHR 2000 s. 503.

3.7.2 Inntreden/uttreden og oppløsning

En annen betegnelse for inntreden i et indre selskap kan være ”partneropptak”. I et stille selskap er det ofte tidligere ansatte i hovedmannen som tas opp som deltaker, og disse går da fra å være ansatt til å bli næringsdrivende deltaker i det stille selskap.

Det følger av § 10-44 annet ledd at for inntredende deltaker regnes inntreden som erverv av selskapsandel, og for de eksisterende deltakerne regnes inntreden som realisasjon. Gjør den inntredende naturalinnskudd følger det dessuten av lovens § 10-45 at dette regnes som realisasjon på dennes hånd. På samme måte behandles uttreden av stille selskap. Den som trer ut regnes for å ha realisert selskapsandelen, mens de andre regnes for å ha ervervet tilsvarende andel.

Der det foreligger stille deltakelse i et etablert selskap, aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, vil uttreden av stille deltaker også innebære realisasjon, men kun for den som trer ut.¹⁰⁵

3.7.3 Oppsummering – muligheter for skattebesparelse?

Som det fremgår ovenfor vil realisasjonsbeskatning inntreffe ved endringer i deltakerforholdene i et indre selskap. Dette vil kunne innebære at partneropptak ikke gjennomføres, pga. de skattemessige konsekvenser dette utløser. En forutsetning for dette er imidlertid at selskapet eier driftsmidler og andre eiendeler med skattemessig verdi.

Tidligere var det spørsmål om en stille deltaker kunne være selskapsdeltaker, men uten eiendomsrett til selskapets eiendeler. I slike tilfelle kunne en unngå beskatning ved en stille deltakers inntreden i et stille selskap, fordi det ikke skulle skje noen forrykning mht. eiendomsretten til selskapets eiendeler.

¹⁰⁵ Se Gjems-Onstad, Ole 2003 s. 894

Selskapsloven § 1-1 stiller ikke som vilkår for at det skal foreligge selskap, at deltakerne må være medeiere med hensyn til selskapets eiendeler. Det er utøvelsen av virksomhet som er det sentrale.

Finansdepartementet har i en uttalelse¹⁰⁶ hevdet at en stille deltaker ikke er medeier i selskapets formue. De stille deltakerne hadde rett til overskudd, men ikke eiendomsrett til det indre selskapets eiendeler..

Men i juridisk teori¹⁰⁷ er det motsatte av departementets standpunkt hevdet. Aarbakke uttaler at det ikke er treffende når det i skatterettslige kilder sies at en stille deltaker ikke er medeier i selskapets eiendeler. Fra artikkelen siteres: ”Økonomisk er derimot en kommandittist medeier i kommandittselskapets eiendeler. Men en stille deltaker og en kommandittist står i nøyaktig samme stilling for så vidt.” Likeledes hevder Zimmer/BAHR¹⁰⁸ at systemet med nettoligning taler for at også stille deltakere må anses som medeiere.

I den ovenfor nevnte høyesterettsdom ”Platou Investment”, Rt. 1989 s. 296, tok Høyesterett også stilling til dette spørsmålet. Problemstillingen for Høyesterett var for det første om investorene i selskapsvirksomhet var långivere eller stille deltakere¹⁰⁹. Subsidiært var problemet om disse skulle anses som medeiere i selskapets driftsmidler. Kommunen hevdet at det i overensstemmelse med den vanlige oppfatning i selskapsrettslig teori, var riktig å behandle den stille deltaker som en långiver. Høyesterett var ikke enig i kommunens anførsler, og fra førstvoterendes votum siteres: ”Den økonomiske realitet i investorenes selskapsdeltakelse, som jeg har redegjort for, må føre til at de heller ikke ved den videre vurdering kan likestilles med långivere. Jeg er her enig med Aarbakke i Skatterett 1986 s. 214-215 som framholder at det ikke er treffende når det i selskapsrettslige kilder ofte sies at en stille deltaker ikke er medeier i selskapets eiendeler.”

¹⁰⁶ Jfr. Utv. 1987 s. 410.

¹⁰⁷ Se Aarbakke, Magnus 1986 s. 215

¹⁰⁸ Zimmer/BAHR 2000 s. 519

¹⁰⁹ Se ovenfor.

I deltakerlignede selskap, herunder ansvarlige selskap eller indre selskap, vil stille deltakelse således innbære eiendomsrett til det indre selskaps eiendeler. Ved stille deltakelse i et aksjeselskap, vil derimot stille deltakelse ikke innbære eiendomsrett til eiendelene, fordi verken aksjonærer eller stille deltakere har rett i annet enn selskapsandelene.

I stille selskap vil det typisk være ønskelig at deltakere kan ”komme og gå” uten at dette medfører realisasjonsbeskatning. Ofte vil stille deltakere i et stille selskap være et alternativ til ansatte hos hovedmannen. Det er således meget uheldig at dette fører til realisasjonsbeskatning. I praksis har derfor slike stille selskap ofte blitt etablert uten egne driftsmidler. I stedet for at hovedmannen skyter inne sine driftsmidler etc. i det stille selskapet, avtaler hovedmannen og det stille selskap at det stille selskap skal leie disse driftsmidlene. Dette forutsetter imidlertid at leien beregnes etter armlengdeprinsippet. Skatterettslig betyr dette at beskatning for innskytende deltaker (ofte hovedmannen) unngås, jfr. skattelovens § 10-45. Dessuten vil det heller ikke skje realisasjonsbeskatning av hovedmann eller andre stille deltakere ved partneropptak eller uttreden. Dette skyldes at det ved oppgjøret som følger av § 10-44 annet ledd, ikke vil være noen forskjell mellom utgangsverdi og inngangsverdi. Selskapet har ikke skattemessige verdier utover den enkeltes kapitalkonto, og vederlaget vil ikke være større enn dette. Heller ikke denne muligheten å tilpasse seg skattereglene på er særegen for et indre selskap. Også i andre deltakerlignede selskap vil leie av driftsmidler være et alternativ.

4 Avslutning

Problemstillingen jeg reiste innledningsvis var om indre selskap innebærer muligheter for skattemessige fordeler, og om disse eventuelt var særegne for indre selskapsforhold.

Min konklusjon er for det første at indre selskap gir mulighet for å tilpasse seg skattereglene og spare skatt. Arbeidsgiveravgiften som kan spares vil kunne utgjøre betydelige summer. I følge undersøkelser¹¹⁰ sparte 10 stille selskap 47,8 mill. kr ved å la nøkkelpersonell bli næringsdrivende deltakere i stedet for ansatte. (Det må tas hensyn til den økte trygdeavgiften, men likevel er besparelsene betydelige.) Likeledes vil overføring av goodwill ved stiftelsen kunne ha fordelaktige konsekvenser. Ved å etablere et indre selskap som leier og ikke eier driftsmidlene vil man dessuten kunne tilpasse selskapsforholdet slik at realisasjonsbeskatning ikke får virkning ved inntreden/utturen og dette vil være skattemessig fordelaktig. Og ved å passivisere selskapet kan toppskatt og trygdeavgift på beregnet personinntekt unngås, og dessuten vil det selv i delingspliktige selskap være muligheter for å oppnå gunstig ”deling” av overskuddsandeler i ”arbeidsoverskuddsdel” og ”kapitaloverskuddsdel”, selv om det kan være betydelig risiko for gjennomskjæring.

Men disse gunstige skatteeffekter også kan oppnås i andre selskapsformer, og dermed innebærer disse skattemessige fordelene ikke noen særegenhet for indre selskap. På denne bakgrunn må det anses å bero på en misforståelse når indre selskapsforhold fremstilles som et ”skattehull”. Det er i så fall de generelle skattereglene som det gjøres tilpasninger til, og som eventuelt må endres.

Hvorfor etableres det da indre selskapsforhold? Svaret på dette spørsmålet er at disse skattemessige fordelene i kombinasjon med en rekke andre selskapsrettslige fordeler

gjør indre selskap til en meget hensiktsmessig selskapsform. For det første, og for mange det vesentlige,¹¹¹ oppnås det i realiteten en ansvarsbegrensning ved etableringen av et stille selskap med aksjeselskap som hovedmann i næringsvirksomhet med stille deltakere. Begrenset ansvar og deltakerligning kan ellers bare oppnås i aksjeselskap og kommandittselskap, og må i disse selskapsformer ”betales” med bestemmelser om krav til selskapskapital, utdelingsbegrensninger etc. av hensyn til kreditorene hvis ansvaret begrenses. Et stille selskap derimot innebærer at det ikke er regler om bundet selskapskapital, verken innskudds- eller utdelingsregler, samtidig som man i realiteten oppnår ansvarsbegrensning. I tillegg vil det kunne oppfattes hensiktsmessig at selskapsforholdet ikke fremtrer utad, ikke skal registreres og ikke minst at det er betydelige fleksibilitet med hensyn til hva som kan avtales i en selskapsavtale. Det kan heller ikke utelukkes at enkelte har spekulert i de delvis uklare og vanskelig tilgjengelige materielle og formelle regler vedrørende selskapsformen, og således brukt den til ”dristige” skatterettslige disposisjoner. Summen av disse forhold medfører at stille selskap er en meget hensiktsmessig selskapsform i de særlig arbeidsintensive virksomheter med høy inntjening.

I forhold til ”Skauge-utvalgets” utredning¹¹² om ny skattelov, kan et indre selskapsforhold også tenkes utnyttet for tilpasning til forslaget om skatt på utbytte.¹¹³ Aksjonærer kan ved å etablere et indre selskap der disse er stille deltakere i tillegg til aksjonærer i hovedmannen, motta overskuddsandel som stille deltaker uten å bli rammet av reglene om utbytteskatt.

¹¹⁰ Rønning mfl.

¹¹¹ Se Utv. 1997 s. 1033, der et advokatfirma oppga ansvarsbegrensningen som motiv for et stille selskap.

¹¹² NOU 2003:9

¹¹³ Slik også Gjems-Onstad, Ole 2003

5 Bibliografi og referanser

Databaser

www.lovdata.no

Litteratur

Litteraturlisten inneholder også utvalgt litteratur det ikke er henvist til, i henhold til de regler som gjelder for spesialoppgaver ved juridisk fakultet, UiO.

Forkortelse brukt i teksten	Tittel og detaljer
	Andenæs, Mads Henry: Aksjeselskaper og Allmennaksjeselskaper 3. utgave 1998
Gjems-Onstad, Ole 5.utg. Gjems-Onstad, Ole 2003 Paulshus/Fjellestad	Ask, Cecilie/Tystad, Rune/Woldbeck, Terje: Selskapsserien Den Norske Revisorforening ANS KS IS. Gjems-Onstad, Ole: Norsk Bedriftsskatterett 5.utgave 2001 Gjems-Onstad, Ole: Norsk Bedriftsskatterett 6.utgave 2003 Paulshus Tore og Fjellestad, Jan M.: Revisjon og Regnskap 1992 nr.5
Rønning m.fl.	Rønning, Åse May /Vaksvik, Ingrid/Ski, Ole Johan: Diplomoppgave ved Handelshøyskolen Bi 200
Veum/Kristiansen 2002	Veum, Harry A. og Kristiansen, Vegard: Skatterett 2002 nr. 2
Wiik 2001	Wiik, Svein Harald: Revisjon og Regnskap 1994 nr. 1
Woxholth, Geir 1998	Wiik, Svein Harald: Revisjon og Regnskap 2001 nr. 6 Woxholth, Geir: Selskapsloven – kommentarutgave 5. utgave 1998
Zimmer/BAHR 2000	Zimmer, Frederik og Advokatfirmaet BAHR: Bedrift, Selskap og Skatt 3. utgave 2000
Zimmer 2001	Zimmer, Frederik: Lærebok i skatterett 4. utgave 2001

Aarbakke, Magnus 1986

Aarbakke, Magnus 1999

Aarbakke, Magnus: Skatterett 1986 nr. 3

Aarbakke, Magnus og Aarbakke, Asle: Ansvarlige selskaper og indre selskaper 5. utgave 1999

Lovgivning

Forkortelse brukt i teksten	Detaljer
Skatteloven 1911	Lov om skatt av formue og inntekt av 18. august 1911 nr. 8
Domstoloven	Lov om domstolene av 13. august 1915 nr. 5
Skattebetalingsloven	Lov om betaling og innkreving av skatt av 21. november 1952 nr. 2
Sameieloven	Lov om Sameige av 18. juni 1965 nr. 6
Ligningsloven	Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24
Foretaksregisterloven	Lov om registrering av foretak av 21. juni 1985 nr. 78
Selskapsloven	Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper av 21. juni 1985 nr. 83
Enhetsregisterloven	Lov om Enhetsregisteret av 3. juni 1994 nr. 15
Aksjeloven	Lov om aksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 44
Allmennaksjeloven	Lov om allmennaksjeselskaper av 13. juni 1997 nr. 45
Regnskapsloven	Lov om årsregnskap m.v av 17. juli 1998 nr. 56
Skatteloven	Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14

Forskrifter

Forkortelse brukt i teksten	Detaljer
FIN	Finansdepartementets forskrift til skatteloven av 19. november 1999 nr. 1158

Lovers forarbeider

Detaljer
NOU 1980: 19 Lov om selskaper m.v.
NOU 2003:9
Ot. prp nr. 47 1984-85
Ot. prp nr. 35 1990-91
Ot. prp nr. 17 1992-93

Ot. prp nr. 22 1993-94

Ot. prp nr. 19 1994-95

Innst. O nr. 48 1992-93

Høyesterettsavgjørelser

Detaljer

Rt. 1983 s. 1401

Rt. 1986 s. 58 ”Asdahl”

Rt. 1989 s. 296 ”Platou Investment”

Rt. 1999 s. 946 ”ABB”

Rt. 2000 s. 1865 ”Nygård”

Rt. 2001 s. 851 ”Banksakene”

Underrettsavgjørelser

Detaljer

Utv. 1997 s. 1033

Utv. 2001 s. 439 ”Tveten”

Utv. 2002 s. 859 ”Alfred Berg”

Uttalelser

Detaljer

Utv 1987 s. 410

Utv. 1995 s. 724

Utv. 1998 s. 242